

**UNIVERSIDADE GAMA FILHO**  
**VICE-REITORIA ACADÊMICA**  
**COORDENAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**  
**CURSO DE MESTRADO EM DIREITO**

**PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Irapuã Gonçalves de Lima Beltrão**

**Rio de Janeiro**

**2009**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

## RESUMO

O presente trabalho percorre os diversos aspectos que envolvem a inclusão do Princípio da Eficiência no ordenamento constitucional brasileiro e, especialmente, suas repercussões no campo do Direito Tributário, seja na sua aceção legislativa para o estabelecimento das bases do sistema tributário nacional, bem como na sua atuação administrativa concreta com as atividades de arrecadação, fiscalização, entre outras.

A reforma administrativa de 1988 e a inclusão do Princípio da Eficiência poderiam ser vistas, em primeira mão, como um norteador a ser aplicado exclusivamente na estrutura administrativa do Estado. Entretanto, cumpre uma investigação acerca do sentido mais amplo do Princípio da Eficiência no contexto da reforma do Estado, com a proposta de integração, alcance e repercussão também com o sistema tributário.

Importa reconhecer, assim, que o Sistema Tributário Nacional deve ser compreendido como integrante do complexo sistema constitucional que, pela unicidade do direito, demanda efetiva integração por todos os princípios jurídicos derivados do ordenamento de 1988.

Pelo que se pretende demonstrar por esta proposta de estudo, os princípios básicos da estruturação do Estado Brasileiro irradiam seus elementos e conceitos formados para todos os demais sistemas também organizados pelo texto constitucional.

Em outro plano, a busca desta aproximação deve reconhecer os vários aspectos da tributação. *A uma*, quanto a definição de característica fundamental por meio das definições legislativas, com a previsão do conjunto de hipóteses de incidência tributária, claras, precisas e com a adequada efetivação da capacidade contributiva. *A duas*, além de tratar das questões norteadoras do Poder Legislativo na disciplina da tributação, inexorável o debate quanto a sua repercussão na prática dos atos executivos da tributação, especialmente para a limitação do papel estatal, o respeito aos direitos fundamentais e o cumprimento dos fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Assim, além de definir o cabimento do Princípio da Eficiência aos aspectos da tributação, objetiva-se fixar a possibilidade de tal interpretação sistemática como norteador de um novo papel do Estado Tributário.

## ABSTRACT

The present work proposes the several aspects that wrap the inclusion of the Efficiency principle in the Brazilian constitutional system and its repercussions in the tax law's field, its legislative sense to establish the bases of the national tax system, as well as in his concrete administrative acting with the activities of tax revenue, inspection, between others.

The administrative reform of 1988 and the inclusion of the Efficiency principle can be seen, at a first-hand, as a north to be applied exclusively in the administrative structure of the State. Meantime, it carries out an investigation about the most extensive Efficiency Principle, in the

context of the reform of the State, with the proposal of its integration, to reach and repercussion also into the tax system.

It imports to recognize that the National Tax System must be understood as an integrant of the complex constitutional system that, for the unity of the legal system, demands an effective integration for all legal principles that had been derived from the Brazilian constitutional system of 1988.

For what this works intends to demonstrated, the basic principles of the Brazilian State's structure radiates your elements and forms concepts for all others systems also organized by the constitutional text.

In another plan, the search of this approximation must recognize several aspects of the taxation. First, for the definition of fundamental tax characteristic through the legislative definitions, with the prediction of the set of clear, precise, and with the adequate effectively of the contributive capacity for the hypotheses of the tax incidence.

Second, better than treating the guiding questions of the legislative department, implacable its repercussion in the practice of the executive acts of the taxation, specially for the limitation of the state-owned paper, the respect to the basic rights and the fulfillment of the bases of the Democratic State of the Right

So, besides defining the suitability of the Efficiency Principle to the aspects of the taxation, there aims to fix a possibility of such a systematic interpretation as north of a new role of the tax State.

## ÍNDICE SISTEMÁTICO

INTRODUÇÃO.....	p. 04
1 – A REFORMA ADMINISTRATIVA DA EMENDA Nº 19	
E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA .....	p. 09
1.1 - Objetivos da reforma.....	p. 09
1.2 - Origens da Eficiência: econômica e administrativa .....	p. 12
1.3 – Incorporação jurídica do conceito de Eficiência .....	p. 17
1.4 – Conteúdo do princípio da Eficiência .....	p. 29
1.5 – Eficiência como valor de justiça e segurança .....	p.35
2 – A IRRADIAÇÃO DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA	
AO SISTEMA TRIBUTÁRIO .....	p. 44
2.1 – A Constituição e seus subsistemas, Unidade e o	
subsistema constitucional tributário .....	p. 44
2.1.1 Unidade Constitucional .....	p. 51
2.1.2 Subsistema Constitucional Tributário .....	p. 57
2.2 – Conceito do princípio da eficiência em matéria tributária .....	p. 62
2.3 – Os Limites do princípio da eficiência tributária .....	p. 71
2.4 – Eficiência e edição das normas gerais .....	p. 77
2.5 – Eficiência setorial: o caso do SIMPLES .....	p. 82
3 – EFICIÊNCIA DA FUNÇÃO LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA .....	p. 87
3.1 – Clareza e precisão na definição legislativa tributária .....	p. 90
3.2 – A quantidade de normas e deficiência legislativa tributária .....	p. 96

3.3 – A definição dos elementos do tributo como necessidade de eficiência do processo legislativo tributário .....	p. 103
3.4 – Eficiência na definição da política tributária e da política fiscal .....	p. 111
3.4.1 – Política Tributária.....	p. 111
3.4.2 – Recuperação da capacidade contributiva na efetivação da eficiência legislativa .....	p. 116
3.4.3 – As Finanças Públicas e a Atividade Financeira do Estado .....	p. 123
3.4.4 – O aumento progressivo das despesas públicas.....	p. 128
3.4.5 – Eficiência e Política Fiscal .....	p. 133
3.4.6 – A normatização eficiente como exigência de justiça .....	p. 136
4 - EFICIÊNCIA DA FUNÇÃO EXECUTIVA TRIBUTÁRIA .....	p. 143
4.1 – Poder regulamentar e regulamentação eficiente .....	p. 144
4.1.1 – A disciplina das obrigações acessórias e simplificação.....	p. 146
4.2 – Poder de fiscalização e arrecadação.....	p. 151
4.2.1 – Eficiência de resultados.....	p. 166
4.2.2 – Limitação da eficiência pelos direitos fundamentais .....	p. 170
CONCLUSÕES .....	p. 173
ANEXOS .....	p. 175
REFERÊNCIAS .....	p. 177

## ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR – Agravo Regimental
CF – Constituição Federal
CH – República da China
COFINS – Contribuição de Finalidade Social
CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
DF – Distrito Federal
EM – exposição de motivos
Ext. – Extradicação
HC – Habeas Corpus
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de Comunicação e Transporte intermunicipal e interestadual
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS – Imposto Sobre Serviços
MARE – Ministério da Administração e Reforma do Estado
MS – Mato Grosso do Sul
PIS – Programa de Integração Social
RE – Recurso Extraordinário
REO – Remessa Oficial
REsp – Recurso Especial
Repres. – Representação
RJ – Rio de Janeiro
RMS – Recurso em Mandado de Segurança
RS – Rio Grande do Sul
SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições
SP – São Paulo
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TCU – Tribunal de Contas da União

## INTRODUÇÃO

Das várias modificações produzidas no texto original de 1988, destaca-se a micro reforma administrativa resultante da Emenda n° 19, de 1998<sup>1</sup>, com a inclusão e transformação de alguns pontos importantes na ordem constitucional. Dentre todas as alterações realizadas pela referida emenda, houve grande destaque para a inclusão do Princípio da Eficiência como um dos pilares de toda a Administração Pública nacional.

Para esta, a reforma administrativa de 1988 e a inclusão do Princípio da Eficiência podem ser vistas, em primeira mão, como um norteador a ser aplicado exclusivamente na estrutura administrativa do Estado. Entretanto, alguns pontos merecem melhor e aprofundada ponderação.

Em verdade, com a inclusão do referido princípio no caput do art. 37 constitucional, passou-se a festejar a busca da real eficiência não só nos seus atos concretos de administração, mas, também, e, principalmente, na própria definição do papel do Estado.

Para tanto, a estipulação da eficiência para as atribuições estatais exige, de plano, não só uma adequada definição do conteúdo do referido princípio, mas também a demanda quanto ao papel do Estado em todas as suas formas de atuação, com as perspectivas das reformas produzidas.

A questão fiscal não pode estar fora deste novo contexto e papel do Estado, sobretudo para recuperar o aspecto protetor dos princípios jurídicos da tributação, especialmente na forma das limitações ao poder de exigir as exações em benefício dos indivíduos e demais agentes sociais, introduzindo, de forma hialina, a eficiência como um dos instrumentos para tal modernização.

Mesmo porque, das várias funções exercidas pelo Estado, aquela relacionada às finanças públicas nem sempre mereceu o necessário destaque no estudo jurídico, apesar de sua importância. Pretende-se demonstrar a aplicabilidade de alguns dos seus institutos para o aprimoramento da Administração Pública brasileira, inclusive para permitir uma visão redutora da despesa pública como um direito do contribuinte a partir do sentido da eficiência.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional n° 19, de 04/06/1998. **Diário Oficial Eletrônico**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05/06/1998, p. 1

Mesmo porque, importante recordar que, no direito brasileiro, a sistematização tributária encontra sede constitucional, característica bem peculiar no mundo globalizado, já que “não há paralela de monta no direito comparado, salvo no da Alemanha, cuja Constituição também sistematiza os tributos”<sup>2</sup>. A relevância desta particularidade enseja a interpretação dos fundamentos da tributação conforme a Constituição, integrando aos demais princípios de organização do ordenamento.

Neste contexto de exegético, importante observar que a Constituição representa também a consolidação da pluralidade de sistemas jurídicos relativos a cada aspecto das normas de organização e de conduta, recheado, todavia, de instrumentos que se entrelaçam e se intercomunicam. Didaticamente, tais partes são normalmente examinadas separadamente com as suas respectivas peculiaridades de forma a identificar a unidade interna e coerência lógica, respeitando, no mais, as características de cada sistema.

Entretanto, pelo que se pretende demonstrar, os princípios básicos da estruturação do Estado Brasileiro irradiam seus elementos e conceitos formados para todos os demais sistemas também organizados pelo texto constitucional, mormente na disciplina fiscal. Na verdade, a interseção entre os princípios consignados no capítulo da estruturação da Administração Pública e os elementos do Sistema Tributário Nacional vem sendo enfrentado em diversos aspectos, inclusive com o reconhecimento dos tribunais pátrios para sua incidência aos casos concretos, merecendo o princípio da eficiência a mesma investigação.

Assim, impõe-se determinar o grau de aproveitamento do conceito introduzido da eficiência para a organização tributária nacional com o respectivo alcance. Mas não uma incorporação fria dos sentidos práticos da eficiência. Em outro plano a busca desta aproximação deve reconhecer os vários aspectos da tributação.

A *uma*, quanto à definição de característica fundamental por meio das definições legislativas, quanto ao aspecto da clareza, precisão, quantidade das normas e finalidade em uma política tributária e fiscal, inclusive no prestígio dos sentidos técnicos na previsão do conjunto das hipóteses de incidência tributárias, sobretudo porque, na dinâmica tributária, “o primeiro grupo de normas que se considera integrante

---

<sup>2</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 356

da fase da normação encontra-se na Constituição Federal”<sup>3</sup>, e, como tal, deve ser refletida.

A *duas*, além de tratar das questões norteadoras do Poder Legislativo na disciplina da tributação, inexorável o debate em razão da sua repercussão na prática dos atos executivos da tributação, especialmente quanto à imposição das obrigações acessórias e para a limitação deste papel estatal, o respeito aos direitos fundamentais e o cumprimento dos fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Desta feita, o presente propõe a fixação dos diversos aspectos que envolvem a inclusão do Princípio da Eficiência no ordenamento constitucional brasileiro e suas repercussões no campo do Direito Tributário, seja na sua aceção legislativa para o estabelecimento das bases do sistema tributário nacional, seja na sua atuação administrativa concreta com as atividades de arrecadação e fiscalização.

Todo este elastério, na direção da constante recuperação do papel dos princípios, já que, como sabido, o sistema constitucional normativo é integrado por regras e princípios, tendo os diversos meios de exegese ponderado, especialmente no que concerne à tributação, sobre as primeiras, âmbito de aplicação e conteúdo prescritivo, com respectiva subsunção aos mais relevantes casos concretos que proliferam na vida social.

Por outro lado, os princípios tributários demandam constante análise e indagação quanto ao seu conteúdo e alcance. Como salienta a própria doutrina nacional, “hoje, mais do que ontem, importa construir o sentido e delimitar a função daquelas normas que, sobre prescreverem os fins a serem atingidos, servem de fundamento para a aplicação de ordenamento constitucional – os princípios jurídicos”<sup>4</sup>.

Os tradicionais princípios regedores da tributação já passam por esta permanente delimitação, com a constante verificação crítica, diante das regras editadas para a incidência das exações. Importa reconhecer, outrossim, que o Sistema Tributário Nacional deve ser compreendido como integrante do complexo sistema constitucional que, pela unicidade do direito, demanda efetiva integração por todos os princípios jurídicos derivados do ordenamento de 1988.

---

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação – Uma Visão Funcional**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 134

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 23



Neste sentido, imperioso aprofundar o estudo sobre a compatibilidade do aludido princípio com todas as facetas do direito tributário nacional, sobremaneira tendo em vista que uma atuação fiscal guiada por uma maior eficiência é imprescindível para a reforma do Estado brasileiro sob uma perspectiva crítica.

Ainda em nossos objetivos, é pretendida a recuperação das diversas formas de intervenção do Estado no domínio econômico e a contribuição tributária possível, já no sentido da eficiência estatal.

Isto porque, nas formas mais comuns – na sua atuação direta por meio de serviços públicos ou outras formas de exploração e também nas vezes pela disciplina feita pelos organismos estatais nas atividades econômicas privadas – a imposição da eficiência é clara. Ocorre que, sem prejuízo destas, por momentos, é relegada para segundo plano o reconhecimento das atividades de fomento como também uma parte do tripé da intervenção estatal na ordem econômica, merecendo, neste ponto, uma investigação das medidas de eficiência social e a política tributária exercida.

Assim, não se pode olvidar a relevância daquela última forma de intervenção mediante estímulos e desestímulos para setores privados, mormente que, muitas vezes, tal versão de fomento se realiza através da tributação. O relacionamento da tributação com a ordem econômica não representa uma novidade do atual ordenamento constitucional, sendo certo que, na história, o Estado Brasileiro já empregava os tributos como uma clara forma de sua longa mão sobre as atividades econômicas e privadas, criando vários tributos dotados de ampla extrafiscalidade. Cumpre agora associar tudo ao princípio-dever da eficiência.

Impõe observar, por exemplo, que o possível estímulo tributário para o executor de serviços por meio de uma política tributária de desoneração para a atração de novos executores de medidas antes não interessantes ao capital privado, com todos os retornos planejados, inclusive de arrecadação de outros tributos, que tais medidas podem gerar.

Ademais, alguns conceitos tradicionais da extrafiscalidade para as caracterizações dos sistemas tributários não se mostram mais suficiente para um melhor resultado social. Releva observar que intervenção no mercado e na economia merece dedicação específica de estudo, ponderando os conceitos de eficiência para atingir o máximo de bem estar social, como formulou JOHN RAWLS numa perspectiva de Justiça:

O sistema social deve ser estruturado de modo que a distribuição seja justa, independentemente do que venha acontecer. Para atingir este objetivo, é necessário situar o processo econômico e social dentro de um contexto de instituições políticas e jurídicas adequadas.<sup>5</sup>

Assim, além de definir o cabimento do Princípio da Eficiência aos aspectos da tributação, objetiva-se fixar a possibilidade de tal interpretação sistemática como norteador de um novo papel do Estado tributário bem como a combinação da política tributária e fiscal na realização de uma teoria de justiça.

Neste contexto, nos propomos enfrentar tal aperfeiçoamento sob o enfoque do Princípio da Eficiência e sua fundamentação de incorporação por meio da Emenda nº 19 ao texto da Constituição Federal de 1988. Ademais, a investigação integradora do princípio da eficiência servirá para definir os novos atributos do Estado brasileiro na relação tributária já que, com todos estes elementos fixados, a política da arrecadação tributária e a sua carga final sobre a sociedade ganham relevantes ferramentas para sua ponderação.

Para tanto, necessária a conjugação dos institutos típicos da tributação, consoante a tradicional doutrina fiscal, com o escólio apresentado pelos autores e comentaristas do Direito Administrativo e da reforma da Emenda nº 19, utilizando também tal princípio da eficiência para contribuir na formulação de alguns conceitos de uma teoria da justiça para a tributação. Esta necessária interdisciplinaridade demanda, finalmente, integração dos diversos campos da ciência jurídica, do papel do novo Estado de Direito e sua função tributária.

Tudo para de alguma forma demonstrar que a correta aplicação de todos os princípios, instrumentos e conceitos constitucionais da eficiência, associados aos institutos já existentes na tributação, permite a melhoria da atividade fiscal do Estado em recuperação e respeito ao direito difuso do cidadão-contribuinte na relação pública moderna.

---

<sup>5</sup> RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 303

## 1 – A REFORMA ADMINISTRATIVA DA EMENDA Nº 19 E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

### 1.1 - Objetivos da reforma

Sem prejuízo de todos os princípios explícitos na ordem jurídica nacional, revigorado com toda a carga axiológica extraída do texto constituído de 1988, o ordenamento constitucional positivo<sup>6</sup> sofreu uma micro reforma administrativa<sup>7</sup> por meio da Emenda nº19, de 1998, com a inclusão e modificação de alguns pontos importantes no texto constitucional.

Dentre todas as alterações realizadas pela referida emenda<sup>8</sup>, houve grande destaque para a inclusão do Princípio da Eficiência como um dos pilares basilares de toda a Administração Pública nacional<sup>9</sup>, ao lado dos já consagrados e debatidos da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade e da Publicidade.

Em verdade, no processo de reforma do Estado é iniciado ainda antes da promulgação da Constituição de 1988, sendo que alguns pontos já foram no texto original consagrados. Entretanto, outros pontos permaneceram sem tratamento direto, mas ainda presentes para a formação de um novo papel do Estado, tudo isto agravado

---

<sup>6</sup> Na verdade, a reforma ocorrida não representa particularidade nacional, sendo reflexo de verdadeira 'onda' de ajuste dos Estados nacionais, como assinalou MELO: "A última década tem assistido, em vários países, a uma proliferação de episódios de escolha constitucional, quer na forma de transformações parciais ou de desenho de novas constituições". (MELO, Marcus André. **Reformas Constitucionais no Brasil – Instituições Políticas e Processo Decisório**. Rio de Janeiro: Revan, 2002, p. 25)

<sup>7</sup> "A reforma administrativa foi aprovada em junho de 1998 com razoável fidelidade ao texto original, após 34 meses de tramitação legislativa." (Ibid, p. 153)

<sup>8</sup> Sobre o escopo da modificação constitucional já houve o destaque: "Desta feita, a reforma alcançou, basicamente, o Capítulo VII da Constituição Federal, alterando, fundamente, os princípios gerais da administração pública, com a preocupação de expurgar do texto limitações que seriam inadequadas para agilizar a máquina do Estado e melhorar a qualidade dos serviços prestados". (DIREITO, Carlos Alberto Menezes. **Reforma Administrativa: a Emenda nº19/98**. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Coordenadoria da Biblioteca Digital. Disponível em [http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/8912/1/Reforma Administrativa a Emenda.pdf](http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/8912/1/Reforma%20Administrativa%20a%20Emenda.pdf), acesso em 08/09/2008)

<sup>9</sup> ALEXANDRE DE MORAES, em estudo específico sobre a reforma, aponta que vários outros países, tais como Cuba, Espanha, Filipinas e Suriname, já apresentam em seus textos constitucionais a previsão do princípio da eficiência. (MORAES, Alexandre de. **Reforma Administrativa – Emenda Constitucional nº 19/98**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2001, pp. 30/31)

com a onda de reformas mundiais. As demandas por eficiência, contudo, já eram presentes antes mesmo da promulgação da Emenda nº19, de 1998<sup>10</sup>.

Criticamente, parte da doutrina não reconheceu maiores alterações porque já o considerava como princípio implícito, derivado dos demais normativos principiológicos<sup>11</sup>. De outra visada, houve até comentários preliminares de inexistência de qualquer colocação necessária<sup>12</sup>. Em verdade, os próprios tribunais pátrios já imputavam à Administração Pública tal preceito, como ora se ilustra por decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA proferida em 1996, *ex vi*:

A Administração Pública é regida por vários princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (Const., art. 37). Outros também se evidenciam na Carta Política. Dentre eles, o princípio da eficiência. A atividade administrativa deve orientar-se para alcançar resultado de interesse público.<sup>13</sup>

Mas mesmo entre aqueles que já afirmavam ser princípio implícito, a estipulação da eficiência em sede constitucional foi enaltecida para a efetividade da gestão pública, como ilustra JESSÉ TORRES PEREIRA JÚNIOR:

Em suma, a inserção do princípio da eficiência na cabeça do art. 37 só pode ser levado à conta – para vislumbrar-se nisto alguma utilidade – da conveniência de reforçar-se o quadro dos princípios sob os quais o gestor público maneja sua responsabilidade funcional e sua capacidade profissional, para perseguir os melhores resultados com os meios de que disponha, em favor do interesse público, ainda que retorno financeiro algum resulte dos meios empregados.<sup>14</sup>

<sup>10</sup> Novamente registra MELO: “Várias iniciativas de reforma administrativa no Brasil foram implementadas entre 1985 e 1997. Com a redemocratização e o advento da Nova República, em 1985, forjou-se uma agenda pública reformista que estava ancorada em várias idéias força. Em primeiro lugar, a de descentralização da administração pública, para se promover maior autonomia e agilidade às instituições locais. Em segundo lugar, a desburocratização da intervenção pública, visando-se maior eficiência e efetividade”. (Op. cit., p. 55)

<sup>11</sup> neste sentido, sinteticamente e por todos, reconhece ANDRÉ RAMOS TAVARES “A maioria da doutrina pátria, contudo, já assinalava a existência do princípio da eficiência como decorrente dos demais princípios administrativos”. (TAVARES. André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1197)

<sup>12</sup> “Quanto ao princípio da eficiência, não há nada a dizer sobre ele. Trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração dos que burilaram o texto.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11ª. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 75)

<sup>13</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 5590/DF, rel. para acórdão Min. LUIZ VICENTE CERNICCHIARO, j. em 16/04/1996, DJ 10/06/1996, p. 20395, LEXSTJ vol.87 p. 65

<sup>14</sup> PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. **Da Reforma Administrativa Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 45

Importante ainda registrar que o vocábulo ‘eficiência’ já constava no texto original da carta de 1988, ladeada pela previsão de eficácia como um dos deveres fundamentais do Estado para a orientação das normas de controle interno de cada um dos três poderes, *ex vi* o art. 74, II<sup>15</sup>.

Mas, em verdade, com a inclusão do referido princípio no caput do art. 37<sup>16</sup> constitucional, passou-se a festejar a busca da real eficiência não só nas suas medidas concretas de administração, mas também e principalmente, na própria definição do papel do Estado, transcendendo, portanto, ao simples verificar da conduta dos agentes e dos atos praticados pela Administração Pública.

Explicitamente a citada reforma pretendia mais do que uma modesta inclusão de nova referência expressa. Assim esclareceu a exposição de motivos (EM 49/95) que acompanhava a Proposta de Emenda Constitucional que resultou na Reforma Administrativa do Estado:

Como resultados esperados da reforma administrativa, vale destacar o seguinte: (...)

\* incorporar a dimensão da eficiência na Administração Pública: o aparelho do Estado deverá se revelar apto a gerar mais benefícios, na forma de prestações de serviços à sociedade, com os recursos disponíveis, em respeito ao cidadão contribuinte.

Como se extrai, o escopo da proposta encaminhada claramente buscava a eficiência na prestação de todos os serviços públicos no Estado Brasileiro, bem como a aceção do princípio na questão do uso dos recursos públicos, associando, naturalmente, sua disponibilidade e utilização eficiente na melhor forma do prestamento daquela tarefa<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

<sup>16</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

<sup>17</sup> Tal motivação, na verdade, vinha já de estudos anteriores da própria Presidência da República, como denota o PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO: “É preciso, agora, dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de “gerencial”, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna “cliente privilegiado” dos serviços prestados pelo Estado.” (BRASIL. Presidência da República – Ministério da Administração e Reforma do Estado – MARE. Brasília, 1995, disponível em [www.bresserpereira.org.br](http://www.bresserpereira.org.br), acesso em 20 de janeiro de 2009)

Tal registro teleológico aponta para a amplitude do referido conceito em toda a formação e comportamento estatal. Por tudo, a estipulação da eficiência para as atribuições estatais exige, de plano, uma definição do conteúdo do referido princípio. Entretanto as bases de fundamento erigem fora do campo jurídico.

## 1.2 - Origens da eficiência: econômica e administrativa

Neste aspecto, os campos das ciências econômicas e da administração cuidaram vestibularmente da formulação dos conceitos atribuídos ao referido princípio. De imediato, poder-se-ia sugerir o emprego do sentido de eficiência já dada pelas ciências econômicas, como haviam recorrido os marginalistas<sup>18</sup> de outrora ao ponderar sobre as finanças públicas.

De plano, esclarece PAULO SOARES BUGARIN, apoiado no escólio de AMARTYA SEN em suas ponderações sobre a economia do bem estar social:

No plano das *ciências econômicas*, em especial no contexto da teoria *dominante*, Amartya Sen, prêmio Nobel (1998), explica que são duas as principais de eficiência, respectivamente: (1) “eficiência técnica”, segundo a qual não é possível gerir mais de um determinado produto sem produzir menos de algum outro (considerando os insumos como produtos negativos); (2) “eficiência econômica”, identificada com a “otimalidade de Pareto” [Pareto optimality], condição na qual ninguém pode melhorar seu estado sem piorar o de outra pessoa.<sup>19</sup>

E, ainda naquele estudo, mais adiante apresenta os mais utilizados conceitos:

Ainda no enfoque econômico, outra tradicional qualificação de eficiência substancia-se na dicotomia entre eficiência *técnica* e eficiência *alocativa*. Eficiência *técnica* implica na obtenção da maior produção possível, dado um determinado nível de insumos *básicos* disponíveis. (...) Já a eficiência *alocativa* vincula-se a idéia de obtenção da *produção do melhor conjunto de bens empregando o melhor conjunto de elementos de produção*. Assim, a eficiência

<sup>18</sup> Formulação havida no campo da ciência das finanças que sugeria que os governantes deveriam ser movidos por um cálculo de forma a atender a um ‘*Princípio de Utilidade Marginal*’ dada a motivação inicial para a realização da tarefa pelos órgãos públicos e a conseqüente transferência de recursos particulares para o erário. Ou nas palavras do Mestre ALIOMAR BALEEIRO: “(...) comparavam o grau de vantagem da despesa pública com a decrescente utilidade dos recursos em mãos dos indivíduos, sabido que, para estes, as coisas se tornam menos úteis à proporção que delas dispõem em maior quantidade”. (BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 77)

<sup>19</sup> BUGARIN, Paulo Soares. Princípio Constitucional da Eficiência: um enfoque multidisciplinar. **Revista Fórum Administrativo – Direito Público**. Belo Horizonte, vol. 3, p. 237/242, 2001 – destaques do original

*alocativa significa a escolha do conjunto de certo de produtos, alcançando-se, também, o uso do conjunto certo de bens e serviços produtivos, como mão-de-obra e máquinas.*<sup>20</sup>

Assim, verifica-se que o sentido da eficiência pode ser dado, economicamente, por um senso comparativo, no processo produtivo de determinado bem ou valor<sup>21</sup>. Como ainda ilustra a doutrina americana, por COOTER e ULEN:

A production process is said to be productively efficient if either of two conditions holds: 1) it is not possible to produce the same amount of output using a lower-cost combination of inputs, or 2) it is not possible to produce more output using the same combination of inputs.<sup>22</sup>

Mas, por certo, o conceito mais comum traduzido pela eficiência econômica está na aplicação da decisão de investir em determinada setor ou elemento produtivo. Neste sentido, já lecionava KEYNES para o reconhecimento do emprego do capital em relação ao seu retorno em busca da eficiência:

A relação entre a renda provável de um bem de capital e seu preço de oferta ou custo de reposição, isto é, a relação entre a renda provável e o custo de produção de uma unidade suplementar desse capital, danos a *eficiência econômica do capital* desse tipo. Mais precisamente, definiremos a eficiência marginal do capital como sendo a taxa de desconto que, aplicada à série de anuidades constituídas pelas rendas prováveis desse capital durante toda sua existência, tornaria o valor presente dessas anuidades igual ao preço de oferta do capital.<sup>23</sup>

O que se encontra da doutrina econômica, portanto, é uma tradução da eficiência como uma decisão em investir ou não a partir do retorno que se obterá daquele investimento, como reforçam DENBURG e MCDUGALL em clássica obra de macro-economia:

A decisão de investir em uma nova maquinaria, ou equipamento, depende da taxa de rendimento esperado da máquina ser maior do que o custo do empréstimo dos fundos necessários ou, se os fundos já estiverem disponíveis, dos custos dos ganhos perdidos como consequência da compra da máquina em vez de emprestar tais fundos

---

<sup>20</sup> Ibid.

<sup>21</sup> Como afirma DIAS: “De pronto apresenta-se a multiplicidade de meios que podem ser empregados para atingir determinado objetivo. Dizer que um meio é eficiente significa que, sob a ótica escolhida, ele alcança melhores resultados que os demais”. (DIAS, Jean Carlos. **O Controle Judicial de Políticas Públicas**. São Paulo: Método. 2007 - coleção Professor Gilmar Mendes, v. 4 - , p. 69)

<sup>22</sup> COOTER, Robert. ULEN, Thomas. **Law & Economics**. 4ª. ed. Boston: Addison Wesley, 2003, p. 16

<sup>23</sup> KEYNES, John Maynard. **Teoria Geral do Emprego, do Juro e do Dinheiro**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964, p. 135

(...) A taxa de rendimento sobre o custo,  $r$ , é chamada a ‘eficiência marginal do capital’.<sup>24</sup>

Por tais premissas verifica-se o conceito da eficiência na sua acepção alocativa, tendo o campo jurídico abraçado por vezes tal sentido como se verifica, por vezes, no emprego do conceito de ‘Eficiência de Pareto’<sup>25</sup> na análise econômica do Direito e suas repercussões.

Para ilustrar determinado negócio jurídico representaria, naquele modelo, um “Pareto Superior” quando resultar em uma situação na qual nenhum dos envolvidos agrava seu estado anterior, e, na contrapartida, pelo menos uma das partes apresenta uma melhora no cotejo com a sua situação anterior. No mesmo sentido, caso um negócio jurídico decorra numa situação em que qualquer dos interessados consegue incrementar seu grau de satisfação mas afetando o grau de satisfação de outro envolvido ocorreria o denominado cenário de um “Pareto Ótimo”<sup>26</sup>.

Por este sentido, a eficiência é vista diante do quadro das circulações de riqueza na sociedade, com as necessárias críticas jurídicas e sociais pelo fundamento inicial da alocação preliminar das riquezas. Em síntese:

No que diz respeito à eficiente circulação de riqueza, o critério usual é o proposto por Pareto, segundo o qual os bens são transferidos de quem os valoriza menos para quem lhes dá mais valor. O economista considera que a mudança é eficiente, numa sociedade, quando alguém fica melhor que anteriormente com a mudança de alguma atribuição de bens anterior, sem que ninguém fique pior. Critica-se esse critério, chamado de Pareto, porque depende da alocação inicial da riqueza e porque não induz as pessoas a revelarem suas preferências qualitativas.<sup>27</sup>

As lições econômicas dos estudos de Pareto transbordaram os aspectos puramente econômicos, interagindo com a teoria política e do Estado, especialmente para ali funcionar como elemento de fomento para as situações do ‘ótimo de Pareto’. No

<sup>24</sup> DENBURG, Thomas F. e McDOUGLALL, Duncan M.. **Macro-Economia – Medição, Análise e Controle da Atividade Econômica Agregada**. São Paulo: Mestre Jou, 1967, p. 143

<sup>25</sup> A denominação refere-se ao economista italiano VILFREDO PARETO. Dentre suas obras, cita-se o **Manual de Economia Política** (São Paulo: Abril Cultural, 1984) que apresenta a conceituação básica sobre o tema.

<sup>26</sup> SZTAJN, Rachel. Notas de Análise Econômica: Contratos e Responsabilidade Civil. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. Rio de Janeiro: Malheiros, vol. 111, p. 10-11, 1998.

<sup>27</sup> Id. **Direito e Economia**. ZYLBERSTAJN, Décio, STAJN, Rachel (org.) Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 76



fundo, tal situação introduz no Estado e sua teorização política a promoção dos conceitos de eficiência, como na lição de ÉDGAR VILLA:

El concepto de óptimo de PARETO es quizás el único argumento normativo no controversial en la teoría económico ortodoxa. Uno de los esfuerzos del análisis económico há sido el de buscar y fomentar situaciones PARETO eficientes, manteniendo la idea de que los agentes buscan satisfacer sus propios intereses.

Esta agenda de investigación no sólo há permeado el análisis económico convecional sino que ha traspasado las fronteras mismas de la economía. Por ejemplo, esta metodología aplicada a la teoría política ha definido um campo de investigación que se denomina *elección pública* (o *public choice*) y consiste em ‘el estudio económico da deciones no mercantiles, o simplemente de aplicaciones económicas a la ciencia política.’<sup>28</sup>

Além da eficiência de Pareto, houve ainda a proposição de eficiência de KALDOR-HICKS<sup>29</sup>. Segundo essa concepção, também acionada pelo campo do Direito Econômico ou da Escola de Análise Econômica do Direito, um negócio seria eficiente quando os envolvidos obtêm uma melhor situação do que a inicial, ainda que resultem danos a terceiros, desde que a mensuração desses não exceda à soma do benefício econômico auferido pelas partes<sup>30</sup>.

Mas, tal concepção, por admitir o dano a terceiros, acolhe a possibilidade de compensação social, conferindo, conseqüentemente, às normas potencial papel de efetivação destes mecanismos de contrapeso, como novamente elucida RACHEL SZTAJN:

Outro critério proposto para avaliação da eficiência é desenvolvido por Kaldor e Hicks que, partindo de modelos de utilidade, tais como preconizados por Bentham, sugerem que as normas devem ser desenhadas de maneira a gerarem o máximo de bem-estar para a maior número de pessoas. O problema está na necessidade de maximizar duas variáveis e na dificuldade de estabelecer alguma forma de compensação entre eles. Todavia, refinando o modelo, Kaldor-Hicks chegam à proposta de compensações teóricas entre os que se beneficiam e os que são prejudicados.<sup>31</sup>

Ainda que tais conceitos sejam mais válidos para a aferição dos contratos e negócios jurídicos em geral ou para circulação de bens e vantagens em sociedade, seja

<sup>28</sup> CUEVAS, Homero et al. **Teorías Jurídicas y Económicas del Estado**. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002, p. 276

<sup>29</sup> Esta nomenclatura refere-se aos economistas que estudaram esse tipo de eficiência, Nicholas KALDOR e John Richard HICKS. A respeito dos estudos de Kaldor e Hicks, **Valor e Capital – Estudo sobre Alguns Princípios Fundamentais da Teoria Econômica**. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

<sup>30</sup> SZTAJN, Rachel. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. Op. cit., p. 11.

<sup>31</sup> Id. **Direito e Economia**. Op. cit., p. 76

na verificação da eficiência de Pareto ou de Kaldor-Hicks, impende a conclusão de que a noção por eles objetivada também verifica a eficiência alocativa.

Outrossim, já o segundo critério mais valia para este campo de estudo face à possibilidade de compensação, como aponta RACHEL SZTAJN após a apresentação daquelas duas visões em seus estudos de análise econômica do direito:

A racionalidade dos agentes, um dos postulados econômicos, que leva à procura da maximização de utilidades, e a eficiência alocativa, segundo esta visão, vão ao encontro da idéia de solidariedade e geração de bem-estar coletivo.<sup>32</sup>

De todos, extrai-se a ponderação sobre a decisão de alojamento de recursos ou benefícios em razão do retorno e das vantagens obtidas por tal dotação, inclinando-se para a procura de mecanismos que permitam a aferição daqueles elementos, bem como em razão de critérios mais objetivos de sua avaliação.

Todavia, tais influências das ciências econômicas no campo do Direito já extrapolavam a particular concepção alocativa de determinado recurso, vislumbrando percepção social do conceito, atrelando-se aos demais institutos e normas principiológicas do ordenamento jurídico.

Ainda que sem as indagações sobre as vantagens sociais, o mesmo campo de verificação do emprego dos meios extrai-se das ponderações da teoria da administração, como nas lições clássicas do festejado manual de IDALBERTO CHIAVENATO:

Um conceito muito importante para a *Administração científica* é o conceito de eficiência. A eficiência significa a correta utilização dos recursos (meios de produção) disponíveis. (...)

Assim, a *eficiência* está voltada para a *melhor maneira* pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (*métodos* de trabalho), a fim de que os recursos (pessoas, máquinas, matérias-primas etc.) sejam aplicadas de forma mais racional possível. A *eficiência* preocupa-se com os meios, com os métodos mais indicados, que precisam ser planejados a fim de assegurar a otimização dos recursos disponíveis.<sup>33</sup>

Antes mesmo da formulação das indagações jusadministrativas sobre a eficiência da atuação estatal, o conceito já era utilizado para as justificativas de ação

---

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria da Administração**. 4ª.ed., São Paulo: Makron Books, 1993, p. 67 – destaques do original

estatal, especialmente no campo regulatório, mas ali para manter, recuperar ou buscar a melhor eficiência dos agentes econômicos<sup>34</sup>.

Todavia, é de se reconhecer que a aproximação dos demais campos do conhecimento não é suficiente para o enquadramento jurídico, apesar de este fenômeno ser cada vez mais recorrente na interpretação de alguns ramos do Direito<sup>35</sup>. Se útil, por outro lado, evidente a insuficiência deste aproveitamento do conceito econômico e/ou da ciência da administração para a determinação da eficiência da Administração Pública nacional, na forma hoje consagrada pelo texto constitucional com a reforma da Emenda nº 19, de 1998.

### 1.3 – Incorporação jurídica do conceito de eficiência

Impende registrar, *ab initio*, a utilidade de aproveitamento sim dos conceitos e formulações da teoria econômica para a compreensão jurídica, ainda que não com a incorporação absoluta daquela apreciação. Respeitadas as particularidades do foco e objeto de estudo de cada uma das duas ciências, é de se recuperar a importância deste relacionamento<sup>36</sup>, tal qual demonstrado pela constante interseção histórica. Assim o escólio vestibular de RACHEL SZTAJN:

A relação entre Direito e Economia é tão antiga quanto a última, embora seja vista como alguma coisa marginal, de pouca importância, é imensa a contribuição entre Direito e Economia (Ciências Sociais aplicadas) pode oferecer ao propor soluções para as questões atuais, ao contrário dos que afirmam os detratores dessa corrente de estudos.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Aqui se ilustra por ÁNGEL MANUEL MORENO MOLINA: “mecanismo governamental que assegura a eficiência econômica onde as forças do mercado não podem fazê-lo e onde se produzem distorções em relação ao modelo ideal de competição perfeita”. (MOLINA, Ángel Manuel Moreno. **La Administración por Agencias en los Estados Unidos de Norteamérica**. Madri: Universidad Carlos III, 1995, p. 81 *apud* MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito Regulatório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 136)

<sup>35</sup> Neste sentido, esclarece ELIZABETH FARINA, prefaciando obra sobre o tema: “A área de Antitruste e Defesa Econômica tem longa tradição de articulação entre o Direito e a Economia. É talvez a dimensão mais óbvia desta relação.” (In **Direito e Economia**. Op. cit., p. XIII)

<sup>36</sup> Tanto assim que HERMES LIMA já abordava o relacionamento entre as duas ciências em seus estudos introdutórios, inclusive para reconhecer que “a relação entre economia e direito não se reduz a causalidade simples, mecânica, porém, manifesta-se de maneira dialética”. (LIMA, Hermes. **Introdução à Ciência do Direito**. 23ª. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973, p. 240)<sup>37</sup> In **Direito e Economia**. Op. cit., p. 74

<sup>37</sup> In **Direito e Economia**. Op. cit., p. 74

Na mesma obra, além da posição da ilustrada professora de direito, outros renomados profissionais sugerem a validade daquela integração, como nas linhas sugestivas de PÉRSIO ARIDA<sup>38</sup> concluindo que “a interação entre a pesquisa econômica e a pesquisa em Direito, era uma espécie de aprendizado conjunto, pode se mostrar extremamente útil”.

Em verdade, o aproveitamento dos resultados deste largo debate ocorrido na análise econômica do Direito, sobretudo no campo da concorrência, deve ser colhido também para a formulação das noções de eficiência para toda a organização estatal, mormente diante da atual consideração de que a ciência jurídica não mais representa a mera formulação das normas de conduta, do dever-ser<sup>39</sup>.

Um dos primeiros experimentos de incorporação do sentido da eficiência, no caminho do abrandamento de um positivismo clássico é dado modernamente e, principalmente, pelos esforços doutrinários do juiz norte-americano RICHARD POSNER<sup>40</sup>, com a formulação de uma teorização sobre a possibilidade de compreensão do direito em razão de um pragmatismo judicial, colocando o juiz com o papel principal do ordenamento jurídico.

Partindo da premissa constitucional norte-americana – principiológica e sintética, como se sabe –, o referido autor sugere que a atividade jurisdicional ultrapassaria a função de uma simples e perfunctória decisão do caso concreto<sup>41</sup>. Mais do que um julgamento, a partir da moldura legal, com a tarefa da verificação da previsão da norma, geral e abstrata e a subsunção ao caso concreto, o julgador teria um papel ativo na formação dos precedentes que formariam o ordenamento jurídico, respeitando a melhor eficiência para as regras jurídicas, inclusive em razão das considerações econômicas.

---

<sup>38</sup> Ibid., p. 70

<sup>39</sup> Como afirma RACHEL SZTAJN: “As críticas ao avanço da análise econômica do Direito ou da combinação de Direito e Economia não desapareceram e vêm perdendo terreno pela demonstração de que a contribuição é positiva. Torna-se mais equivocado e enganoso a cada dia afirmar que a economia busca eficiências enquanto o Direito se prende à promoção da questão ser/dever ser, com o objetivo de dizer que as posições são irreconciliáveis”. Ibid., p. 79

<sup>40</sup> POSNER, Richard A. **Pragmatic Adjudication. The Revival of Pragmatism: New Essays on Social Thought, Law, and Culture**. Durham: Duke University Press, 1988, p. 238.

<sup>41</sup> Conforme POSNER, o intérprete pragmático não limita seu campo de aplicação do direito ao sentido da simples segurança conferida pelo ato de autoridade. No fundo, tal situação demandaria a “melhor decisão”, tendo em mente necessidades presentes e futuras, ainda que não pretenda alcançar determinado alvo. (ibid.)

Assim, em sua famosa contribuição<sup>42</sup>, POSNER apresenta o pragmatismo como afastado das abstrações morais e também das teorias políticas como elementos de formação da convicção judicial ao decidir. Todavia, aproxima-o das teorias que norteiam a investigação empírica, como a Economia.

Neste contexto, o julgador teria a missão de realizar considerações sistêmicas, evitando apenas as consequências imediatas das suas decisões e sim indagando sequelas maiores daquele ato, inclusive para garantir aquele mesmo objetivo da segurança jurídica para a sociedade. Efetivamente negando o formalismo jurídico e sua pretensão de que a norma poderia prever todas as circunstâncias sociais a serem regidas, o pragmatismo advoga que seus conceitos podem dar ao Direito mais efetividade<sup>43</sup>.

O resultado de toda esta concepção implicaria numa atuação do Estado, em todas as suas formas de ações, considerando os benefícios e benesses econômicas a serem obtidas. Portanto, os eventuais programas assistenciais não encontrariam qualquer justificava econômica, mas apenas éticas, devendo, no limite, diz POSNER, serem evitadas já que ineficientes pois reduzem a riqueza social em razão dos altos custos de transferência<sup>44</sup>.

Tal acepção é tão clara na formação da doutrina de POSNER, que RONALD DWORKIN assim a reconhece para os fins de sua crítica de formação de uma teoria de direito e justiça:

A maximização da riqueza, tal como definida, é alcançada quando bens e outros recursos estão nas mãos dos que a valorizam mais, e alguém valoriza mais um bem se puder e estiver disposto a pagar mais em dinheiro (ou no equivalente do dinheiro) para possuí-lo.<sup>45</sup>

Assim, nesta concepção de adoção de eficiência para os fins de atuação estatal, estaria cumprida a missão, “se a administração pública consegue aumentar a riqueza

---

<sup>42</sup> POSNER, Richard A. Legal Pragmatism. **Metaphilosophy**, vol. 35, nos.1/2, jan. 2004.

<sup>43</sup> BUTLER, Brian Edgar. Legal Pragmatism: banal or beneficial as a jurisprudencial position? **Essays in Philosophy - A Biannual Journal**, vol. 3, n.2, 2002. “... adoption a pragmatic conception of law as a social tool function more effectively.”

<sup>44</sup> POSNER, Richard A. **El Análisis Económico del Derecheo**. México: Fondo de Cultura Económica, 1977, pp. 436-440

<sup>45</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 352

social, ou seja, fazer com que os bens e valores cheguem às mãos dos que mais os valorizam”<sup>46</sup>.

Entre nós, logo após a promulgação da Emenda nº19, alguns chegaram a sugerir a aplicação deste sentido, ainda que não explicitamente associada a uma teoria pragmática. Aqui se ilustra por PESSOA:

Em vista do novel princípio da eficiência acreditamos que o juiz, quando provocado, poderá aferir, diante de argumentos técnicos claros e insofismáveis, se o comportamento administrativamente adotado, inobstante (*sic*) contido dentro das possibilidades admitidas pela lei, revelou-se, *in concreto*, a solução mais eficiente, como queria a norma legal.<sup>47</sup>

Daí porque a grande contribuição de POSNER pode repercutir na análise destes conceitos de eficiência, vez que, além de defensor daquela visão pragmática, o referido autor norte-americano é conhecido defensor da Escola Econômica do Direito. Em síntese, naquela visão, o estudo do Direito não pode ser dissociado da análise dos efeitos dos comandos legais na economia<sup>48</sup>, para que se possa perquirir a real eficácia dos comandos legais e verificar se os objetivos almejados pelo legislador e pelo Poder Judiciário foram, de fato, logrados.

Mas a eficiência não há de ser vista apenas naquela compreensão de uma teoria do Direito ou do papel da autoridade judiciária. Mostra-se necessário indagar os demais caracteres formadores do conceito de eficiência a ser incorporado ao Direito, para, a partir daí, fixar todas as suas dimensões. Não há como negar a evolução do conceito da eficiência, num perpassar por estas ciências sociais, até seu ápice na Emenda nº 19 com imposição à administração pública, como já registrou DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO:

O conceito de *eficiência*, dantes vago ou simplesmente confundido com o da *eficácia*, ganhou precisão com a Revolução Industrial, quando começou a ser definido como a *relação entre um produto útil e aquele teoricamente possível com os meios empregados*, daí

<sup>46</sup> DIAS, Jefferson Aparecido. **Princípio da Eficiência e Moralidade Administrativa**. 1ª. Ed, 4ª. tir. Curitiba: Juruá, 2007, p. 95

<sup>47</sup> PESSOA, Robertônio Santos. O princípio da eficiência e o controle dos atos discricionários. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Brasília: Consulex, anos 3 e 4, nº 3 e 4, 103-110, 1999/2000, p. 107

<sup>48</sup> “O juiz pragmatista esta mais comprometido assim em atuar politicamente do que extrair decisões dedutivamente das normas jurídicas. Ele é orientado empírica e politicamente a partir de dados apresentados por outras ciências, notadamente a economia.” (CAMARGO, Margarida Lacombe. Fundamentos teóricos do pragmatismo jurídico. **Revista do Direito e do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, nº 6, abril/junho 2007)

passando à Economia, na qual se aproximou e até certo ponto se confundiu com o conceito de *produtividade*, ou seja, de uma *relação mensurável ou estimável entre o produto e insumos*, daí chegando à administração privada e, finalmente, à pública.<sup>49</sup>

Por outro lado, ainda que potencialmente inspirado nos conceitos apresentados pelos demais campos de ciência, as expressões jurídicas incorporam conteúdo próprio, agregado por peculiaridades em seus significados. Num primeiro ponto, portanto, perquire-se assim aquele conteúdo dentro da linguagem jurídica<sup>50</sup>, cuja importância vem sendo há muito destacada por MIGUEL REALE em suas lições preliminares:

Cada ciência exprime-se numa linguagem. (...) Cada cientista tem a sua maneira própria de expressar-se, e isto também acontece com a Ciência do Direito. Os juristas falam uma linguagem própria (...) Estão vendo, pois, como um palavra pode mudar de significado, quando aplicada na Ciência Jurídica.<sup>51</sup>

Com isto, apesar de não refutado completamente o significado econômico ou da teoria da administração, é forçoso conhecer que a adoção da eficiência no ordenamento jurídico vem perfilada da negação de sua essência única e imutável. Com o emprego jurídico de tal vocábulo como matriz da Administração Pública Brasileira exige-se mote próprio de interpretação da Constituição<sup>52</sup>, ainda que inspirada na aceção econômica dos resultados obtidos<sup>53</sup>.

<sup>49</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos. **Revista de Direito Administrativo – RDA**. Rio de Janeiro: 221: 71-93, jul/set 2000, p. 84 – destaques do original

<sup>50</sup> Sem negar as influências do mestre REALE, EDUARDO BITTAR apresenta robusto estudo sobre o tema, reforçando os fundamentos contidos neste. Para tanto, veja-se: BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2003

<sup>51</sup> REALE, Miguel. **Lições preliminares do Direito**. 27ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 7/8

<sup>52</sup> Esclarece CANOTILHO que: “como é sabido, considera-se hoje que o significado de um enunciado lingüístico é fixado através de convenções lingüísticas. E aqui surge logo o primeiro problema, porque na interpretação da lei constitucional podem ser tomadas em consideração duas convenções lingüísticas diferentes: Isto num duplo sentido: (1) escolha entre a convenção baseada no uso científico e a convenção baseada no uso normal; (2) escolha entre a convenção (científica ou normal) lingüística do tempo em que surgiu a lei constitucional e a convenção do tempo de sua aplicação (historicismo e actualismo)”. (CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 5ª. ed. rev. e aum., Coimbra: Almedina, 1992, p. 225)

<sup>53</sup> Neste sentido, o Professor DIOGO DE FIGUEIREDO, apoiado no escólio de LUCIO IANNOTTA, recupera o sentido já dado sobre a *new economy*: “Há algum tempo se vem tratando desse tema, já não mais circunscrito apenas ao plano ético, mas de um modo ampliado e especializado, em suas aplicações sociológicas, políticas, econômicas e, mais recentemente, jurídicas e *jusadministrativas*, como nesta Disciplina, destacada e proficientemente o tem feito LUCIO IANNOTTA, Professor de Direito Administrativo da Escola Superior da Economia e Finanças da Universidade La Sapienza de Roma, apontando, especificadamente, na origem das considerações sobre a *administração de resultados no Direito Administrativo*, as especulações iniciadas na *new economy* anglo-saxônica, entendida como ‘um modelo...que põe as administrações como fatores potenciais do desenvolvimento econômico’, sempre que

De plano, é forçoso o reconhecimento dos fundamentos distintos dos conceitos, consequentemente limitador da ação estatal, por seus próprios embasamentos, como adverte UBIRAJARA CUSTÓDIO FILHO:

Isto porque é preciso esclarecer que a eficiência na Administração Pública não segue a mesma lógica da eficiência na Administração Privada. Nesta predomina o interesse particular do empresário, a busca do maior lucro, da máxima agilidade e da melhor relação custo-benefício, sem preocupações com o bem-estar coletivo; enquanto na Administração Pública o primado da estrita legalidade e do interesse público torna obrigatórios certos procedimentos e padrões de conduta, inafastáveis ainda que invoque a própria eficiência como pretexto.<sup>54</sup>

Assim sendo, qualquer debate na eficiência da atuação governamental passa pelo respeito do Princípio da Legalidade<sup>55</sup>, regra ainda matriz fundamental do Estado Democrático de Direito. Contudo, tal acepção não deve ser visto unicamente como uma circunstância que limita a ação estatal. Para a perfeita adequação dos objetivos que influenciaram, inclusive a reforma constitucional com a positivação, imperiosa a fixação dos pontos de influência até mesmo na concepção legislativa estatal, surgindo ali, na definição das normas, a preocupação com o dever constitucional de eficiência.

No mesmo contexto, o interesse público determina os limites da eficiência, sobremaneira pela sua indissociável incidência em qualquer atuação estatal.

Outrossim, recorre-se a interpretação científica do vocábulo já que o Estado Brasileiro não é orientado apenas por aquele rendimento que se almeja de uma alocação de capital ou numa perspectiva de pura eficiência alocativa. Por óbvio e pelas próprias motivações de justificação estatal, as ações públicas não são guiadas apenas pelo

---

os governos desempenham *eficientemente* os seus cometimentos constitucionais”. (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 178)

<sup>54</sup> CUSTÓDIO FILHO, Ubirajara. A Emenda Constitucional 19/98 e o Princípio da Eficiência na Administração Pública. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 27, pp. 209-217, p. 216, 1999.

<sup>55</sup> Mesmo que a legalidade seja um potencial freio à legalidade, a existência de um standard de comportamento e atuação representa sim, de certa forma, a verificação da eficiência de atual estatal, como destacam GOLDSMITH e VELLOSO: “Em um Estado de Direito, regido pela legalidade, o princípio da eficiência sobre um indefectível influxo. Por um lado, a legalidade representa a pauta de conduta do administrador, e, atendo-se à mesma, poder-se-á sustentar que estará agindo de forma eficiente. Nessa concepção, a legalidade representaria a bússola da eficiência administrativa, conduzindo à noção de *eficiência-legalidade*.” (GOLDSMITH, Fabio Brun. VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Pesquisas Tributárias. Nova Série – 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 190)



retorno econômico ou financeiro. Novamente lúcidas as linhas de JESSÉ TORRES PEREIRA:

Ocorre que, na empresa privada, a eficiência é instrumento para a perseguição do lucro, o que é legítimo. Na Administração, a axiologia é outra. O lucro não é o valor justificador das funções públicas. Cabe ao Estado promover o bem comum, a dignidade da pessoa humana, a paz social, o que já se deduz do Preâmbulo da Constituição de 1988.<sup>56</sup>

Ainda que politicamente consideradas as escolhas estatais para a execução de algumas tarefas administrativas, a origem do próprio Estado<sup>57</sup> encontra-se calcada na existência de interesses e atividades não satisfeitas ou impossíveis por atuações individuais ou de grupos coletivos associados. Mesmo o Estado mínimo liberal, na visão absenteísta, não desconheceu a necessidade de participação do Estado naqueles setores com interesses específicos, especialmente para cuidar dos interesses ali presentes<sup>58</sup>.

Tanta assim que mesmo ADAM SMITH<sup>59</sup> já reconhecia tal necessidade, ao afirmar dentre os deveres dos governantes:

O terceiro e último dever do soberano ou da república é a criação e manutenção daquelas instituições e obras públicas que, embora possam ser extremamente benéficas a uma grande sociedade, são, contudo, de tal natureza que o lucro jamais conseguiria restituir a despesa de um indivíduo ou de um pequeno número de indivíduos. Portanto, não é possível esperar que um indivíduo ou um pequeno número de indivíduos as crie ou mantenha. Além disto, o cumprimento desse dever exige despesas cujo montante varia muito, conforme os diferentes períodos da sociedade.

<sup>56</sup> PEREIRA JÚNIOR. Op. cit., p. 44

<sup>57</sup> Não é objeto deste a indagação das finalidades do Estado, mas registra a doutrina clássica a necessidade desta indagação, ainda que diante de verdadeira pluralidade de teorias justificadoras do Estado, como esclarece ACCIOLI: “A despeito das diversas correntes de pensamento que buscaram delinear juízos em torno da questão da finalidade – recusando umas, e afirmando outras a validade do tema – o fato irrecusável é que o assunto, conforme observamos, é, reconhecidamente importante, e, por isso, gerou uma série de teorias justificativas desse interesse”. (ACCIOLI, Wilson. **Teoria Geral do Estado**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 207)

<sup>58</sup> Assim esclarece, com propriedade, ALEXEI JULIO ESTRADA: “En comparación con la proliferación de disposiciones de naturaleza económica, propia de los actuales ordenamientos constitucionales, resulta notoria la escasez de mandado de tal índole en el constitucionalismo de los siglos XVIII y XIX. Sin embargo, este primer contraste no debe llamar a engaños, pues no significa que las primeras Cartas carezcan de una visión de conjunto, concreta o programática del orden social, y se limiten a regular la organización del poder político prescindiendo de las relaciones de producción. Por el contrario, este primer constitucionalismo tiene un contenido ideológico tan marcado como el actual, que necesariamente se refleja en la ordenación de la sociedad y por lo tanto de la actividad económica.” (CUEVAS et al.. op. cit., p. 172)

<sup>59</sup> SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Vol. 2; tradução Alexandre Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 916

Evidente ilustração desta situação é historicamente encontrada na questão da segurança<sup>60</sup> que, nos primórdios estatais, era ligada ao próprio conceito de soberania da nação<sup>61</sup>. Além da manutenção deste prisma, a atividade de segurança pública interna de um país é ainda dada como dever do Estado, como ocorre com o nosso texto constitucional em seu art. 144<sup>62</sup>, não sendo a aplicação dos recursos neste setor orientada por um critério de cálculo de retorno ou vantagem econômica na sua alocação, como pugnavam aqueles conceitos de eficiência alocativa do capital.

Não só pela questão da segurança pública ou externa, mas várias atividades são consideradas funções essenciais do Estado, sendo, para tanto, definidas historicamente pelas cartas constitucionais de contorno de cada um dos países.

Neste sentido, não se pode olvidar de que o Estado é um grande prestador de serviços públicos<sup>63</sup> e que em tais momentos não será suficiente o conceito alocativo da eficiência econômica, mesmo porque a participação estatal é motivada por outras finalidades que não o retorno esperado ao capital investido.

Assim, o Estado como executor dos interesses sociais não pode simplesmente ser concebido como mercado, como afirma STONE: “social system organized entirely as market exchange will not be able to provide all the social welfare that is potentially available, as the efficiency criterion and market paradigm promise”<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup> Novamente, a ilustração de ADAM SMITH, já apontado, inclusive com um sentido de capacidade contributiva: “Tanto os gastos destinados à defesa da sociedade como os destinados à manutenção da dignidade do magistrado supremo são despendidos em nome do benefício geral de toda a sociedade. É razoável, pois, que sejam custeados pela contribuição geral de toda a sociedade, à qual cada um de seus membros contribua, da maneira mais equitativa possível, proporcionalmente a suas respectivas capacidades”. (Ibid., p. 1032)

<sup>61</sup> “No que concerne à *segurança*, pode-se dizer que, nesse particular, o Estado é visto como mantenedor supremo da segurança do indivíduo, na hipótese de convulsão interna ou de qualquer hostilidade externa, e comumente é denominado Estado *gendarme*, pois sua atuação é simplesmente policial.” (ACCIOLI, op. cit., p. 213)

<sup>62</sup> Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos:

<sup>63</sup> Aqui se procura afirmar, ainda que com o reconhecimento da inexistência de uniformidade doutrinária, serviço público no seu sentido dado pelo Direito Administrativo, ou como traduz TOSHIO MUKAI “o serviço público é uma atividade que, por sua essencialidade para a comunidade, deve ser exercitado, em princípio e por natureza, pelo Estado, e não pelos particulares destituídos da denominada *puissance publique*; mas, quando for possível ao particular gerir um serviço público material, veja-se nisto uma exceção à regra; o fato de um particular explorar uma atividade essencial, quando tal for possível, não desnatura seu valor que, não obstante, continua a conter um interesse público”. (MUKAI, Toshio. **Direito Administrativo e Empresas do Estado**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 158)

<sup>64</sup> STONE, Deborah. **Policy Paradox**. New York: W W Northon, 2002, p. 74

Não por outro motivo, JEAN CARLOS DIAS conclui que “o cálculo de eficiência do êxito de uma sociedade não deve ser unicamente feito sobre o ganho de utilidade. Pelo contrário, deve levar em consideração outros aspectos”<sup>65</sup>.

Além do inafastável interesse público que norteia a execução dos serviços pela administração, existem várias situações de inexistência de interesse – ou, como no escólio da eficiência econômica dos recursos produtivos, da taxa de retorno do investimento – para o capital privado. Nesta esteira, alguns setores de interesse geral que poderiam até mesmo ser objeto de realização direta por agentes privados, restam absorvidos pelo conceito de serviço público a partir do reconhecimento dado pelo ordenamento de que tais interesses não poderiam findar inatendidos por qualquer tipo de execução<sup>66</sup>.

Esta situação acaba dando ao serviço público um conceito minimamente fluído, como atesta o festejado HELY LOPES MEIRELLES em seus conceitos básicos sobre o tema:

O conceito de serviço público não é uniforme na doutrina, que ora nos oferece uma noção orgânica, só considerando como tal o que é prestado pelos órgãos públicos; ora nos apresenta uma conceituação formal, tendente a identificá-lo por características extrínsecas; ora nos expõe um conceito material, visando a defini-lo por seu objeto. Realmente, o conceito de serviço público é variável e flutua ao saber das necessidades e contingências políticas, econômicas, sociais e culturais de cada comunidade em cada momento histórico, como acentuam os modernos publicistas. Eis o nosso conceito: serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniência do Estado.<sup>67</sup>

Até mesmo pela dificuldade que circunda a conceituação de serviços públicos resta evidenciada a impossibilidade de mera importação dos aspectos de eficiência econômica para nortear a atuação administrativa. Mesmo porque, as atividades estatais

---

<sup>65</sup> Op. cit., p. 72

<sup>66</sup> Ilustra perfeitamente estas duas acepções HOMERO CUEVA: “Alguns servicios se tipifican por dos características: primera, el mercado libre no puede proverlos em forma adecuada; segunda, los costos de contratación, supervisión y garantías para que los productores privados satisfagan los objetivos públicos son mayores que el ahorro derivado de la diferencia entre los costos de la producción pública directa y la privada. Por simplicidad, la producción directa de estos servicios por dependencias estatales puede denominarse producción pública irreductible o insustituible”. (Op. cit., p. 145)

<sup>67</sup> **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, p. 294

estarão também, e principalmente, motivadas por contornos sociais, presentes de forma evidente na Constituição.

Isto porque, como cediço, os princípios fundamentais da Carta Política irradiam-se para os seguintes detalhamentos do texto de 1988, como já advertira JESSÉ TORRES PEREIRA em passagem acima<sup>68</sup>. Tal conjunto de valores<sup>69</sup> repercutirá nos diversos subsistemas constitucionais. Importa reconhecer, por outro lado, que aquela norma definidora dos preceitos básicos da Administração Pública deve ser compreendida como integrante<sup>70</sup> deste complexo sistema constitucional que, pela unicidade do direito, demanda efetiva integração por todos os princípios e valores jurídicos derivados do ordenamento de 1988.

Reforçando tal acepção LUIZ CRUZ<sup>71</sup> incorpora toda esta acepção no pensamento da Constituição como uma ordem de valores, afinando-se com as posições do Tribunal Constitucional Federal Alemão que deduziu o denominado efeito de irradiação daqueles valores fundamentais de forma a perpassar todo o ordenamento<sup>72</sup>, influenciando até mesmo as normas secundárias e a administração<sup>73</sup>.

---

<sup>68</sup> v. nota 53, p. 23

<sup>69</sup> “Sobretudo em regimes democráticos, os dispositivos constitucionais são hauridos de valores sociais de existência ou de fato, e representam um compromisso histórico, ideológico, político, econômico, filosófico, por tudo um significativo pacto das forças políticas e sociais representadas ou não e a real possibilidade legislativa de instituição de um documento que se impõe pelo que representa e dotado de vontade, cujos alicerces justificam seu poder normativo”. (BONIFÁCIO, Artur Cortez. **O Direitos Constitucional Internacional – e a Proteção dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Método, 2008, - Coleção Professor Gilmar Mendes, nº 8 - p. 30)

<sup>70</sup> “No plano da eficácia direta, os princípios exercem uma *função integrativa*, na medida em que justificam agregar elementos não previstos em subprincípios ou regras. Mesmo que um elemento inerente ao fim que deve ser buscado não esteja previsto, ainda assim o princípio irá garanti-lo.” (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª. ed. rev. atua. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 45)

<sup>71</sup> “Del carácter objetivo-valorativo de los derechos fundamentales el Tribunal Constitucional Federal deduce asimismo su ‘efecto de irradiación’ (ausstrahlungswirkung) sobre todo el ordenamiento jurídico.” (CRUZ, Luis M. **La Constitución como Orden de Valores – Problemas Jurídicos y Políticos**. Granada: Conares, 2005, p. 16)

<sup>72</sup> Como já foi ilustrado no famoso ‘caso Lüth’, o Tribunal Federal Constitucional estende tal carga valorativa inclusive para os campos do Direito Privado. Eis a dicção do julgado: “(...) o Tribunal Constitucional precisa avaliar tão somente o chamado ‘efeito de irradiação’ (*Ausstrahlungswirkung*) dos direitos fundamentais no direito civil e fazer valer também aquele ramo jurídico o conteúdo axiológico da prescrição constitucional.” (**Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão**. MARTINS, Leonardo (org.), Montevideo: Konrad – Adenauer – Stiftung, 2005, p. 389)

<sup>73</sup> Nas linhas do próprio Tribunal: “Segundo a jurisprudência reiterada do Tribunal Constitucional Federal, as normas de direitos fundamentais contêm não apenas direitos subjetivos de defesa do indivíduo de valores, que vale como decisão constitucional fundamental para todos os ramos do direito, e que fornece diretrizes e impulsos para a legislação, a Administração e a jurisprudência”. (Ibid.)

Assim, não pode ser desconhecida a forte presença da ordem social com seus objetivos de bem estar e justiça social (art. 193 CF<sup>74</sup>). Este escopo é marcante em todo o título VII da ordem social constitucional, sendo que, não obstante algumas pequenas variações, todos os temas ali previstos possuem a hialina definição de algum grau de interesse público, distinguindo apenas para a intensidade daquele a justificar a maior ou não participação do Estado nos diversos aspectos, a saber:

- saúde → dever do Estado (Art. 196 CF);
- previdência social → filiação obrigatória e ações públicas (Art. 201 CF);
- assistência social → a quem dela necessitar (Art. 203 CF);
- educação → dever do Estado (Art. 205 CF);
- cultura → Estado garantidor (Art. 215 CF);
- Desporto → Estado fomentador (Art. 217 CF);
- Ciência e tecnologia → Estado promotor e incentivador (Art. 218 CF);
- Comunicação Social → Estado controlador (Art. 223 CF);
- Meio Ambiente → Estado defensor (Art. 225 CF);
- Criança e Adolescente → Estado defensor (Art. 227 CF).

E tanto estes elementos da ordem social são imperativos, que mesmo a alocação dos recursos orçamentários estará impreterivelmente fincada por tais finalidades, como destaca a doutrina do douto professor RICARDO LOBO TORRES:

A proteção positiva dos direitos da liberdade em geral e do mínimo existencial em particular projeta sérias conseqüências orçamentárias, posto que vinculam a lei dos meios, que obrigatoriamente devem conter as dotações para os gastos necessários, financiados pela arrecadação genérica de impostos.<sup>75</sup>

No mesmo sentido, os teóricos dos direitos fundamentais, como nas linhas de ROBERT ALEXY:

---

<sup>74</sup> Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

<sup>75</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Os Mínimos Sociais, os Direitos Sociais e o Orçamento Público. **Revista Ciências Sociais**. Edição Especial. Rio de Janeiro: Editora Central da Universidade Gama Filho, 1997, p. 232

O argumento baseado na competência ganha peso especial em virtude dos efeitos financeiros dos direitos fundamentais sociais. Por causa dos grandes custos financeiros associados à sua realização, a existência de direitos fundamentais sociais abrangentes e exigíveis judicialmente conduziria a uma determinação jurídica-constitucional de grande parte da política orçamentária.<sup>76</sup>

Por todo, a partir dos tons sociais previstos na norma constituída em 1988, não se pode conceber a utilização pura e irrestrita da eficiência econômica alocativa dos capitais, uma vez que a atuação estatal estará também guiada por estes interesses sociais já identificados pelo legislador constituinte, que não dependem de qualquer percepção de vantagem financeira ou retorno obtido (ex.: saúde).

Tanto assim que AMARTYA SEN, mesmo com seu pano de fundo econômico lastreado num prêmio Nobel, reconhece a impossibilidade de mera utilização dos sentidos da eficiência de Pareto para as utilidades sociais. Da sua obra traduzida, podemos inferir tal conclusão de que “a otimalidade de Pareto capta os aspectos da eficiência apenas do cálculo baseado na utilidade. (...) O critério da otimalidade de Pareto é um modo extremamente limitado de avaliar a realização social”<sup>77</sup>.

Em respeito a uma verdade inquestionável, diversos destes setores jamais seriam objeto de investimento de capital privado, exatamente por conta de um inexistente retorno (ex.: assistência social) ou por taxas de vantagens não atrativas ao capital privado (ex.: criança e adolescente). Não por outro motivo houve muita crítica econômica ao modelo empregado pela Constituição de 1988, tanto assim que o ex-Ministro MAÍLSON DA NÓBREGA chega a pontuar que “direitos sociais foram constitucionalizados sem preocupação com sua viabilidade financeira”<sup>78</sup>.

Mas, em contrário, a evidente leitura constitucional exige a integração das demandas sociais com o processo econômico, inclusive para findar no adequado papel institucional, como destaca ALEXEI JULIO ESTRADA:

El Estado deberá promover un nuevo tipo de integración social, que tenga como base fundamental el reconocimiento de los derechos económicos y sociales, para cuya efectividad le corresponde llevar a acabo una intensa actividad prestacional, al mismo tiempo que

<sup>76</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 508

<sup>77</sup> SEN, Amartya. **Sobre Ética e Economia**. São Paulo: Companhia das Letras, 2002, p. 48/49

<sup>78</sup> In **Direito e Economia**. Op. cit., p. 79

asumir progresivamente la transformación del orden económico y social existente, (...)<sup>79</sup>

Por tudo isto, a doutrina, especialmente administrativa, diligenciou na identificação de um escopo próprio e distinto da percepção puramente econômica para a conceituação da eficiência exigida da Administração Pública no caput do citado art. 37, fundado nesta carga de valores e conceituações públicas.

#### 1.4 – Conteúdo do Princípio da Eficiência

Justamente por conta desta grande magnitude, a doutrina nacional diligenciou na investigação do conteúdo do Princípio da Eficiência. De plano, tal conceito foi encontrando algumas variações quanto à sua amplitude, tendo alguns pugnado por uma visão mais restrita do conceito. A título de ilustração, assim preceitua a professora ODETE MEDAUR:

O Princípio da Eficiência determina que a Administração deve agir, de modo preciso e rápido, para produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população. Eficiência contrapõe-se a lentidão, a descaso, a negligência, a omissão (...)<sup>80</sup>

Em contraposição a este eventual prisma mais restritivo do conceito face a lentidão e omissões, outros já procuram a associação do novo instituto ao dever de boa administração apresentado pela doutrina italiana, sobretudo para exigir dos agentes públicos não só um dever de não negligenciar, mas sim uma conduta ativa de busca do melhor, como apresenta DIOGENES GASPARINI, numa percepção bem mais ampla do que a anterior:

Conhecido entre os italianos como ‘dever de boa administração’, o *principio da eficiencia* impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar suas atribuições com *rapidez, perfeição e rendimento* (...)<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> Op. cit., p. 176

<sup>80</sup> MEDAUR, Odete. **Princípios de Direito Administrativo**. 11ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 127

<sup>81</sup> GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 8ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 20 – destaques do original

Recuperando a verificação evolutiva deste princípio e sua inspiração mediterrânea, DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO verifica o passo adiante daquele conceito da boa administração, sintetizando:

Recém-introduzido na Constituição, acrescentado ao rol de princípios explícitos do art. 37, *caput*, este *princípio substantivo* é o resultado de um aplicado trabalho de vanguarda da doutrina jurídica, desenvolvida desde meados do século XX, ostentando nomes como Rafaele Resta e Guido Falzone, no sentido de transcender o conceito do *poder-dever de administrar*, afirmado pela administração burocrática, empenhada em lograr apenas a *eficácia jurídica*, para estabelecer, como um passo adiante, o *dever de bem administrar*, que é hoje respaldado pelos novos conceitos gerenciais, voltado a *eficiência* da ação administrativa pública.<sup>82</sup>

Imperioso observar que mesmo nestas hipóteses com clara associação a alguns conceitos econômicos, com a inclusão da noção de rendimento ou de conceitos gerenciais, por exemplo, não se deve reduzir tais fenômenos a seu sentido financeiro do capital ou um retorno àquela eficiência econômica, já que neste momento aquela expressão conduz aos preceitos de “resultados positivos para o serviço público e satisfatórios para o interesse da coletividade”<sup>83</sup>.

Obviamente não se afasta até mesmo a possibilidade de lucro, já que integram também a Administração Pública, abrangida pelo enunciado do art. 37, as empresas estatais que devem perseguir, além dos objetivos sociais desenhados, também este resultado econômico positivo. Mas ali empregado num sentido amplo, tanto a eficiência, como a noção de rendimento, buscam equilibrar a relação custo-benefício que deve presidir todas as ações do bom administrador público.

Mas, tal preceito não deve restringir-se a conformação única de seu conteúdo, sendo um “princípio pluridimensional”<sup>84</sup>, como destaca PAULO MODESTO, *verbis*:

A imposição de atuação eficiente, do ponto de vista jurídico, refere a duas dimensões da atividade administrativa indissociáveis:

- a) a dimensão da racionalidade e otimização no uso dos meios;
- b) a dimensão da satisfatoriedade dos resultados da administração pública.<sup>85</sup>

<sup>82</sup> MOREIRA NETO, op.cit., p. 84 – destaques do original

<sup>83</sup> GASPARINI, op. cit., p. 20

<sup>84</sup> “Trata-se também de ‘princípio pluridimensional’, segundo alguns autores, de um princípio que não deve ser reduzido à mera economicidade dos recursos públicos, vale dizer, a uma relação quantitativa entre o uso dos meios e o atingimento dos fins estabelecidos, consoante o emprego tradicional das ciências econômicas.” (MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o Princípio da Eficiência. **Revista de Interesse Público** São Paulo: Ed. Notadez, ano 2, nº7, julho/setembro de 2000, pp. 65-75, p. 71)

<sup>85</sup> Ibid.



Exatamente por conta desta amplitude do conceito, o princípio constitucional pode ainda ser bipartido para emprestar seu sentido na atuação concreta do agente público e, também, para a concepção mais geral da estruturação administrativa que deve buscar as finalidades da prestação estatal. Ilustra com clareza tal intrínseca dicotomia a definição dada por MARIA SYLVIA DI PIETRO, aqui reproduzida literalmente:

(...) pode ser considerado em relação ao **modo de atuação do agente público**, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao **modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública**, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público (...)<sup>86</sup>

Em razão de todo este esposado, não só devemos reconhecer a citada imprestabilidade pura do conceito meramente econômico para o instituto jurídico, mas também inferir sua amplitude jurídica, inclusive para servir como elemento de orientação do gerenciador público.

Ao elaborar seus atos concretos de execução ou planejar as medidas para a satisfação dos interesses públicos que o norteiam, deve o agente almejar aquela relação do custo-benefício dos atos e programas elaborados, ainda que seja para a manutenção daquele sentido histórico da “relação entre um produto útil e aquele teoricamente possível com os meios empregados”<sup>87</sup>.

Tanto assim que, mais adiante, conceitua o Professor DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO:

Entendida a *eficiência* como a *melhor realização possível da gestão dos interesses públicos*, em termos de *plena satisfação dos administrados com os menores custos para a sociedade*, apresenta-se ela, simultaneamente, na ação administrativa pública, como um *atributo técnico* da administração, com uma *exigência ética* a ser atendida, no sentido weberiano de resultados, e como uma *característica jurídica*, que também pode ser cobrada, de *boa administração* dos interesses públicos.<sup>88</sup>

<sup>86</sup> PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 17ª. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 83 – negritos do original

<sup>87</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 106

<sup>88</sup> Id. A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos. Op. cit., p. 84 – destaques do original

Afirma-se assim a mutação do Estado, inspirado nos modelos econômicos para uma busca de uma administração de resultados como consagradora dos escopos constitucionais, tanto que o citado mestre aponta em outra obra:

Tal superação é, seguramente, o grande salto de qualidade da Política e do Direito contemporâneo no que concerne à *concreta satisfação dos interesses da sociedade cometidos ao Estado*, entendida, esta contingência do *princípio da eficiência*, como uma necessária e inafastável implicação da transformação em curso do Estado moderno – o *Estado de Direito* – para o Estado pós-moderno – o *Estado Democrático de Direito*.<sup>89</sup>

Esta administração de resultados impõe ao Estado Democrático de Direito não o mero cumprimento da legalidade, da moralidade e dos preceitos da economicidade na execução das suas tarefas, mas igualmente a exigência de satisfação dos administrados<sup>90</sup> com as suas atividades, tanto na medida de uma adequada prestação como também de execução com os melhores proveitos a partir dos menores custos econômicos ou das liberdades restringidas.

Por isto, o conteúdo do princípio da eficiência não deve ser visto apenas como este dever de agir, controlado e na perseguição dos melhores resultados, inclusive para aperfeiçoamento do sentido da legalidade, mas também num prisma de orientação, direcionando todo o comportamento estatal, guiando inclusive as demais estruturas estatais, inclusive na função de normatização.

Na verdade, ainda que não seja o objetivo aqui, importa lembrar que os princípios jurídicos<sup>91</sup> possuem conteúdo mais amplo do que as regras, fixando a bússola do ordenamento com finalidades.

Tanto assim que EMERSON GABARDO, dentre as várias e relevantes conclusões que apresenta em seu trabalho sobre o princípio, apresenta como um dos arremates que “verifica-se completamente plausível a existência de várias formas de aplicação tópica

<sup>89</sup> Id. **Mutações ...**. Op. cit., p. 179

<sup>90</sup> “No *Estado Democrático de Direito*, além dele [princípio da eficácia], passa a importar também o *princípio da eficiência*, que vincula o agir juridicamente correto à produção dos melhores efeitos administrativos possíveis, ou seja, à realização da *boa administração*.”

Observe-se, porém, que a eficiência não é apenas mensurável em termos quantitativos, pois o conceito de boa administração está interligado ao da qualidade da prestação devida ao administrado, que é o dono do serviço.” (Ibid., p. 362)

<sup>91</sup> Como ilustra ÁVILA, em sua festejada obra: “os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. (ÁVILA. **Teoria dos Princípios ...** op. cit., p. 70)

do princípio da eficiência administrativa como parâmetro de interpretação, quanto diretriz de organização e atividade administrativas”<sup>92</sup>.

Como denominam GOLDSMITH e VELLOSO, uma dimensão do princípio como a ‘eficiência-vetor’, ou seja, “princípio da eficiência pode ser enxergado como um vetor, um princípio que aponta em determinada direção, que conduz a sociedade a uma busca pelo aprimoramento”<sup>93</sup>. De fato, todos estes elementos devem ser conjuminados na formação do conceito estatuído de eficiência: a orientação, uma administração de resultados e objetivando os melhores frutos da atuação estatal.

Por tudo, ainda que afastada a aplicação pura do sentido econômico anteriormente analisado, mostra-se, por outro lado, possível verdadeira aproximação com aquele conceito, inclusive para a busca do melhor desempenho e da produtividade ideal. Evidente que, para as ciências da economia, sua noção resultará num sentido de retorno de investimento do capital, como visto, mas aponta-se para o campo administrativo como uma busca do melhor resultado possível, a partir dos recursos e instrumentos disponíveis ao administrador.

Ou como procurou considerar PALHARES MOREIRA REIS, já sugerindo um passo adiante para a aplicação do conceito, quanto à verificação das atividades estatais como um todo:

É relevante considerar o exame das relações custo/benefício nos processos administrativos que levam a decisões, especialmente as de maior amplitude, a fim de se aquilatar a economicidade da escolha entre os diversos caminhos propostos para a solução do problema, para a implementação da decisão.<sup>94</sup>

Mas, sem que tudo isto passe a ser compreendido com um mero arbítrio do administrador público, mesmo porque, em várias ocasiões, existem parâmetros legalmente estabelecidos ou objetivamente auferíveis. Por óbvio, neste caminho para a definição no campo do Direito “o importante é que o *conceito jurídico de eficiência*

---

<sup>92</sup> GABARDO, Emerson. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 147

<sup>93</sup> GOLDSMITH, Fabio Brun. VELLOSO, Andrei Pitten. Ob. cit., p. 192

<sup>94</sup> REIS, Palhares Moreira. Princípio da Eficiência na Constituição. **Boletim doutrina Adcoas**, São Paulo: agosto 2000: 205/206, p. 205

*jamais possa ser subjetivo*, de outro modo apenas se substituiria o arbítrio na administração pelo arbítrio no exercício do controle”<sup>95</sup>.

Tanto é assim que a própria associação destes conceitos de eficiência com as medidas de planejamento e orçamento levam para a verificação concreta das medidas adotadas, especialmente para o reconhecimento e ponderação de resultados, como é sugerido modernamente:

A busca pela maior eficiência a ser alcançada pelo aparato estatal deve passar também por uma redefinição dos mecanismos de controle convencionais, voltados para o controle de processos, burocratizado e ineficaz, redirecionando-os para a avaliação de resultados.<sup>96</sup>

Na verdade, concebido o princípio da eficiência nesta textura jurídica, integrado com os demais preceitos constitucionais, permitirá não apenas a orientação da melhor conduta estatal, como igualmente seu necessário controle. Não por outro motivo, VLADIMIR DA ROCHA FRANÇA afirma que “a eficiência, quando interpretada em conjunto com os demais princípios jurídicos (especialmente os da moralidade e o da proporcionalidade), pode orientar a aferição da juridicidade da ação administrativa”<sup>97</sup>.

Tudo isto, sem afastar aquela ainda indispensável exigência do dever da boa administração, rechaçando a lentidão, a descaso, a negligência, a omissão e mantendo a busca da rapidez, perfeição e rendimento para o melhor atendimento possível das finalidades estatais. Daí a inegável associação do conceito com a perspectiva da gestão financeira do Estado, sendo que o próprio ordenamento jurídico nacional já incorpora tais tendências, como se ilustra pelas normas da Lei de Responsabilidade Fiscal que, em última análise, recobra o máximo de eficiência na gestão financeira orçamentária<sup>98</sup>.

Esta visão dada ao Princípio da Eficiência demonstra sua categorização como um princípio formal de legitimação tanto dos sentidos de justiça como de segurança, cuja verificação prática demandará a inquirição do conteúdo a ser associado. Justamente por tal arranjo, mais do que um princípio programático ou de orientação, a eficiência implica num dever ao agente estatal.

---

<sup>95</sup> MOREIRA NETO, 2000, op. cit. , p. 84 – destaques do original

<sup>96</sup> COSTA, Luiz Bernardo Dias. **Tribunal de Contas – Evolução e Principais Atribuições no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 60

<sup>97</sup> FRANÇA, Vladimir da rocha. Eficiência Administrativa na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo – RDA**. Rio de Janeiro: 220: 165-177, abr/jun 2000, p. 175

<sup>98</sup> MOREIRA NETO, A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos. Op. cit.

## 1.5 – Eficiência como valor de Justiça e de segurança

Sem prejuízo de todo este longo debate sobre a origem econômica do conceito de eficiência<sup>99</sup> e sua incorporação no ordenamento constitucional, presta-se ainda tal preceito como evidente elemento contributivo na tarefa de ponderar os meios de fixação para o Estado de Direito atingir os anseios da justiça<sup>100</sup> e a segurança jurídica. Assim, especialmente quanto à sua acepção tributária, o princípio da eficiência pode contribuir para um Estado de Direito na sua melhor conformação, não apenas fundado numa legalidade estrita, nem, tampouco, em um Estado que almeje a prestação social a qualquer custo.

Na verdade, as mutações sobre a concepção do Estado na década de 1980 e sua crise proporcionaram o renascimento da idéia de eficiência. Mas, ainda que com marcas recentes, tal movimento funda-se em premissas econômicas clássicas. No fundo, o passar do tempo trouxe ao antigo Estado Provedor do século XX o tradicional dilema econômico: escassez de recursos atrelados ao natural contingencionamento dos fundos públicos. Todavia, quando tal questão transbordou para um maior universo social, inúmeras repercussões jurídicas desabrocharam da mutação da atuação estatal. Este encontro histórico e o interesse jurídico são reconhecidos pela doutrina, como sintetiza o Professor FÁBIO ULHÔA COELHO:

No final do século XX, o estado capitalista tenta reassumir feições liberais, que o haviam caracterizado, ideologicamente, na origem. Isto é, ele procura se livrar de algumas das funções de intervenção na economia que, após, a crise de 1929, lhe foram reservadas. Esta tentativa se traduz em medidas de interesse para o direito.<sup>101</sup>

Testemunhado pelas linhas de ULHÔA COELHO, a nova feição estatal fornece inquestionável atenção jurídica e não puramente econômica, dado que a superação da fantasia de que o Estado tudo podia e que seus recursos públicos seriam inesgotáveis ou

---

<sup>99</sup> “Com certeza, esse princípio se destinava originalmente a configurações particulares do sistema econômico, por exemplo, a distribuição de bens entre os consumidores ou a modos de produção”. (RAWLS. Op. cit., p. 71)

<sup>100</sup> Mesmo porque, como adverte EDGAR VILLA “una característica importante de los análisis económicos tradicionales es la ausencia de cualquier referencia a la *justicia*. La interpretación estándar evita realizar cualquier juicio ético sobre si el precio o tarifa de equilibrio produce un resultado *equitativo*.” (Op. cit., p. 292)

<sup>101</sup> COELHO, Fabio Ulhôa. **Curso de Direito Comercial**. 6ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 1, p. 6

suficientes para qualquer atividade, emergindo o imperativo da eficiência da Administração Pública e de todas as instituições estatais.

Neste diapasão, o agir do Estado, com as repercussões financeiras, fixa-se no centro do debate já que inviável a anterior e simplória busca de um maior quantitativo de recursos socialmente derivados. Justo neste particular, brota a necessária associação entre carga tributária, política fiscal e estruturação financeira e os benefícios conquistados pela atuação estatal. De fato, trata-se de uma renascença da temática, eis que ADAM SMITH, e os autores que dele se embeberam<sup>102</sup>, já se referiam à eficiência do Estado, associando mecanismos de retiradas dos mínimos recursos da sociedade com o aproveitamento máximo ao erário.

Mas o debate puramente econômico e suas concepções sobre a formação dos conceitos de eficiência – como se viu – não basta. Destacou MARGARIDA QUEIRÓS em festejado trabalho na UNIVERSIDADE DE LISBOA:

a (quase) exclusiva ênfase na eficiência económica entra em conflito com o critério da equidade social, porque não resolve a questão da redistribuição dos benefícios, uma vez que a idéia de Kaldor-Hicks apenas sugere que haja a possibilidade de compensação social.<sup>103</sup>

Precisamente, neste aspecto, a contribuição de JOHN RAWLS<sup>104</sup> apresenta o conceito de eficiência para o universo do Direito no caminho da construção de uma teoria de justiça, inclusive formulando ensaios para atingir uma otimização distributiva de bens<sup>105</sup> em sociedades<sup>106</sup>, ponto ótimo este que, se ultrapassado, ocorreria um desnecessário sacrifício, quiçá, um prejuízo social.

---

<sup>102</sup> Novamente ilustra EDGAR VILLA: “Así, cada agente en la economía ‘es llevado por una mano invisible para promocionar un fin [eficiente] que no era parte de su intención’ (SMITH, 1776). Esta idea de la *mano invisible* de SMITH se ha formalizado modernamente a través de un *equilibrio competitivo o walrasiano* (WALRAS, 1874, ARROW y DEBREU 1954, DEBREU 1959), y su relación con los óptimos de PARETO se establece a través de los renombrados teoremas de la economía del bienestar.” Op. cit., p. 285

<sup>103</sup> QUEIRÓS, Margarida. Utilitarismo ou equidade? Dilemas para o ambiente e ordenamento. **Finisterra**, Lisboa: XXXV, nº 70, ano 2000, pp. 103-114, p. 107, disponível em [http://www.ceg.ul.pt/finisterra/numeros/2000-70/70\\_05.pdf](http://www.ceg.ul.pt/finisterra/numeros/2000-70/70_05.pdf), acesso em 28 de novembro de 2008.

<sup>104</sup> Entre nós, o destaque dado por Rawls na formulação de uma novel concepção jurídica da eficiência já foi objeto de relevo por RICARDO LOBO TORRES que, em pequeno ensaio sobre o tema, afirmou: “Mas é com a obra capital de John Rawls, intitulada *Uma Teoria da Justiça*, que o tema da eficiência abandona as suas premissas utilitaristas e passa a ser examinada sob a perspectiva dos princípios jurídicos.” (In: **O Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. MARTINS (org.), op. cit., p. 71)

<sup>105</sup> Aqui não empregado no sentido da lei civil, mas sim como proveitos e vantagens em sociedade

<sup>106</sup> Como afirma o autor “uma doutrina da economia política deve incluir uma interpretação do bem público que se baseie na concepção de justiça. (...) Assim, um sistema econômico não é apenas um dispositivo institucional para satisfazer desejos e necessidades existentes, mas também um modo de criar e modelar as necessidades futuras.” (op. cit., p. 286)

Para tanto, preciosa a contribuição teórica de RAWLS e, como o próprio autor esclarece em seu histórico prefácio, “um teste importante para uma teoria da justiça é verificar com que grau de eficiência ela pode introduzir ordem e sistema em nossos juízos ponderados relativos a uma ampla gama de questões”<sup>107</sup>.

Neste contexto, o princípio da eficiência não é maior do que o sentido de justiça<sup>108</sup>, mas, por outro lado, representa aquele teste mencionado para verificação da efetiva justiça<sup>109</sup> na disciplina das organizações sociais e garante a exequibilidade de uma distribuição desigual de modo que ninguém possa ser prejudicado, mas que aquela distribuição e suas conseqüentes vantagens possam ser realizadas na medida das capacidades.

Para a correta compreensão dos subsídios de RAWLS, é forçoso reconhecer que sua teorização sobre a justiça fornece um afastamento das teorias tradicionais de busca desta que funcionalmente acostumavam-se a ligar-se a uma única concepção de justiça. O aporte de RAWLS perquire o referido conceito de justiça como fruto da afluência entre as diversas concepções de justiça que se apresentam concorrentes. Ademais, esse necessário consenso, segundo o autor seria uma das pré-condições básicas para a construção da viabilidade daquele de emprego do sentido de naquele grupamento, com o afastamento, por outro lado, do utilitarismo clássico.

Outrossim, é ali formulado um equilíbrio da justiça entre a equidade e a liberdade como justificativa para sua teoria da justiça. Ademais, reconhece ainda a existência de um realista "princípio da diferença"<sup>110</sup>, sendo este imanente da própria natureza humana e da formação social das comunidades, independente do sistema político ou filosófico que as oriente.

Assim, qualquer nação ou ambiente que ambicione a identificação de uma sociedade, com o imperativo da maior satisfação possível, terá que conviver e aceitar

---

<sup>107</sup> Ibid, p. XXIV

<sup>108</sup> Tanto assim que RAWLS, apoiado em ensaios da teoria econômica (como de TIBOR SCITOVSKY e I.M.D. LITTLE), assevera “que o princípio da eficiência sozinho não pode servir com uma concepção de justiça”. (Ibid, p. 75)

<sup>109</sup> “Logo, a teoria da justiça proporciona um sistema de avaliação da eficiência – que pode ser adotado como padrão – diverso do paradigma utilitarista; muito mais consentâneo com uma sociedade contemporânea complexa e plural”. (DIAS, op. cit., p. 75)

<sup>110</sup> Em outra obra, afirma ainda RAWLS para a conformação de sua teoria a partir do princípio da diferença “as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: primeiro, devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades; e, em segundo lugar, têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade (o princípio da diferença)” (RAWLS, John. **Justiça como equidade**. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 60).

que alguns venham receber mais benefícios do que outros. Consequentemente, se verídica a existência daquelas distinções entre os indivíduos, a distribuição dos melhoramentos e desígnios serão assegurados de modo distintivo e os bens serão distribuídos pela ordem jurídica daquele grupo.

Como medida de justiça, admitida a distinção dos integrantes daquela sociedade e a diferença dos indivíduos, das corporações e das instituições fundadas em eficiências comparadas<sup>111</sup>, é legítima, lícita, justa e moral que a atuação estatal será mais atuante para um, que outro, como mecanismo de realização da justiça e, em consequência, socialmente eficiente<sup>112</sup>.

Isto porque a distribuição inicial na sociedade poderá ser eficiente considerada de forma isolada, mas não necessariamente justa de forma geral. Assim se diz:

De forma mais geral, podemos dizer que sempre que uma sociedade está dividida em um número significativo de categorias é possível, suponhamos, maximizar as expectativas de qualquer um de seus homens representativos. Esses pontos máximos fornecem pelo menos o mesmo número de posições eficientes, pois nenhuma delas pode ser abandonada no intuito de elevar as expectativas de outros sem diminuir aquelas do homem representativo em relação ao qual o máximo é definida. Assim, cada um dos extremos é eficiente, mas certamente eles não podem ser todos justos.<sup>113</sup>

De fato, a combinação de todos estes elementos com a geração de distribuição eficiente de vantagens sociais representa um dos pilares da teorização de RAWLS, especialmente quanto ao segundo princípio da justiça – como por ele denominado – que assim é apresentado:

A primeira afirmação dos dois princípios é a seguinte:  
Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras.  
Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas

---

<sup>111</sup> “Chega-se à igualdade democrática por meio da combinação do princípio da igualdade equitativa de oportunidades com o princípio da diferença. Este último elimina a indeterminação do princípio da eficiência elegendo uma posição particular a partir da qual as desigualdades econômicas e sociais da estrutura básica devem ser julgadas”. (Id. **Uma Teoria da Justiça**. Op. cit., p. 79)

<sup>112</sup> No fundo, esta associação de caracteres afastar-se-á da mera eficiência natural havida na sociedade para buscar uma eficiência social mais justa, como pontua a festejada obra de RAWLS: “Assim, embora o princípio da justiça não seja igual ao princípio da reparação, ele de fato, realiza pelo menos uma parte dos intentos deste último. Ele transforma os objetivos da estrutura básica de modo que o esquema global das instituições deixa de enfatizar a eficiência social e os valores tecnocráticos.” Ibid., p. 108

<sup>113</sup> Ibid, p. 75



como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos.<sup>114</sup>

Estas citadas desigualdades sociais e econômicas são resultado de uma posição inicial e histórica que foram sendo desenvolvidas de forma a ajustar a eficiência, conforme as instituições já existentes e as oportunidades geradas, mas sem observar a igualdade de oportunidades<sup>115</sup>, refletindo posições anteriormente privilegiadas. Tal distribuição natural eficiente, porém injusta, cristaliza-se com o passar dos tempos, cumulando ainda mais as injustiças sociais<sup>116</sup>.

De forma a conjugar tal fórmula com as concepções habituais de eficiência, exige-se um passo adiante da original concepção<sup>117</sup> de forma a propulsar a maior vantagem social já que, segundo RAWLS “o princípio da eficiência não seleciona, por si só, uma distribuição particular de mercadorias como a mais eficiente. Para selecionar entre as distribuições eficientes é necessário outro princípio, por exemplo, um princípio de justiça”<sup>118</sup>.

Por esta razão, imperiosa a associação do princípio da eficiência a outros elementos já que, posto isoladamente, não implementará os demais escopos e determinações constitucionais e sociais. Apoiado nos conceitos da eficiência de PARETO, MARCOS ANDRÉ MELO<sup>119</sup>, apoiado em PRZEWORSKI, ilustra tal conclusão, justificando igualmente a necessidade de medidas redistributivas:

Como assinala PRZEWORSKI (1999:81) “se a escolha de instituições fosse apenas uma questão de eficiência, ela não suscitaria nenhuma

---

<sup>114</sup> Ibid, p. 64

<sup>115</sup> “No sistema de liberdade natural a distribuição inicial é regulada pela organização implícita na concepção de carreiras abertas a talentos (como se definiu anteriormente). Essa organização pressupõe uma base de liberdade igual (especificada pelo primeiro princípio) e uma economia de mercado livre. Ela exige uma igualdade formal de oportunidades, no sentido de que todos têm pelo menos os mesmos direitos legais de acesso a todas as posições sociais privilegiadas”. (Ibid., p. 76)

<sup>116</sup> “A distribuição existente de renda e riqueza, por exemplo, é o efeito cumulativo de distribuições anteriores de ativos naturais – ou seja, talentos e habilidades naturais – conforme eles foram desenvolvidos ou não, e a sua utilização foi favorecida ao longo do tempo por circunstâncias sociais e eventualidades fortuitas como pela eventualidade de acidentes ou da boa sorte.” (Ibid.)

<sup>117</sup> Num simples exame perfunctório da proposta de RAWLS verifica-se a sua ligação inicial ao conceito da eficiência de Pareto, tanto assim que, ao recepcionar tal expressão o mesmo afirma: “Com certeza, esse princípio só se destinava originalmente a configurações particulares do sistema econômico, por exemplo, à distribuição de bens entre os consumidores ou a modos de produção. O princípio afirma que uma configuração é eficiente sempre que é impossível mudá-la de moda a fazer com que algumas pessoas (pelo menos uma) melhorem a sua situação sem que, ao mesmo tempo, outras pessoas (pelo menos uma) piorem a sua.” (Ibid., p. 71)

<sup>118</sup> Ibid., p. 73

<sup>119</sup> Ibid., p. 41

controvérsia; ninguém temeria um sistema que melhorasse a situação de alguém sem piorar a de ninguém.

Mesmo do ponto de vista mercadológico, a verificação da eficiência afasta o campo teórico do mundo real. Desta feita, negando a concepção perfeita do liberalismo e da mão invisível de ADAM SMITH que atribuía ao Estado um papel minimalista, forçosa uma atuação compensatória das imperfeições e deficiências sociais<sup>120</sup>.

Exatamente por conta desta motivação, o papel do Estado ganha cada vez mais função de controle e de regulação. Não apenas uma regulação econômica que buscará corrigir ou atenuar os efeitos das falhas de mercado, por meio da formulação de regras de comportamento setoriais, mas também por uma regulação social, na qual o Estado intervém nas atividades econômicas onde existem bens meritórios, como nos exemplos clássicos de saúde e educação. Para parte de relevo na doutrina específica, tal regulação social representaria, em verdade, uma forma de regulação mediata da economia. “Ou seja, a busca da realização das finalidades sociais do Estado, com reflexos na economia”<sup>121</sup>, promovendo aquela mais justa eficiência social citada por RAWLS.

Notório que, deixado ao livre arbítrio do mercado, este não atuará sobre determinados setores, ou, se fizer, buscará apenas a parte proveitosa do mesmo, clamando a sociedade para que o Estado, ainda que não realize tais tarefas, as regule, sobremaneira em proveito daquelas com as menores capacidades e dos interesses e valores socialmente relevantes. No escólio dos mestres portugueses:

Ao contrário da economia baseada na intervenção económica do Estado e nos serviços públicos directamente assegurados pelos poderes públicos, a nova economia de mercado, baseada na livre iniciativa e na concorrência, dependem essencialmente da regulação pública não somente para assegurar o funcionamento do próprio mercado mas também para fazer valer os interesses públicos e sociais relevantes que só por si o mercado não garante.<sup>122</sup>

Como o mercado não produziria aquela eficiência final, nem tampouco o Estado logrou na execução direta e qualitativa dos serviços de saúde, restou apenas ao

<sup>120</sup> Novamente apoiado em pensadores da ciência econômica, RAWLS assume: “A competição perfeita é um procedimento perfeito no que se refere à eficiência. Sem dúvida, as condições necessárias são altamente especiais, e raramente ou nunca são satisfeitas no mundo real. Além disso, deficiências e imperfeições no mercado são muitas vezes sérias, e os ajustes compensatórios devem ser feitos pelo setor responsável pela alocação.” (Ibid., p. 300)

<sup>121</sup> ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 37

<sup>122</sup> MARQUES, Maria Manual Leitão, MOREIRA, Vital. Anti-trust: uma nova época permissiva? **A Mão Visível – Mercado e Regulação**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 15

poder público, através de suas outras funções, atingirem ao fim colimado, negando a eficiência atingida pela mão invisível como uma medida de justiça.

Nas sábias palavras do Professor DIOGO DE FIGUEIREDO:

Para a realização do ordenamento social, a Administração atua exercitando um conjunto de atribuições regulatórias, fiscalizatória e sancionatória (...). Em suma, a função administrativa do ordenamento social é uma atividade que, considerada sob enfoque sociológico, é mais extensa e bem mais ambiciosa que a desempenhada no exercício da polícia, pois enquanto essa atividade visa apenas a conter o interesse individual em nível aceitável, o ordenamento social vai além, procurando realizar o coletivamente desejável, através de novos provimentos, voltados à preservação da dignidade humana e dos seus valores culturais.<sup>123</sup>

De igual padrão, conjugando com os elementos da ordem social constitucional, é relevante a conclusão apresentada por EGON BOCKMANN MOREIRA:

O princípio da eficiência dirige-se à maximização *do respeito à dignidade da pessoa humana* (CF, art. 1º). Esta é a finalidade básica da Administração Pública, num Estado Democrático de Direito. Não basta a inconsistente busca dos fins legais. Estes sempre devem ostentar qualidade *humanas e sociais* positivas.<sup>124</sup>

Portanto, consideradas as vantagens como possíveis a todos, verificada e respeitada a posição de cada um, na ótica da eficiência como meio contributivo para a realização da justiça, nenhum integrante deste grupo será induzido a erro. Nesse sistema de distribuição fundada na eficiência, aos detentores de uma menor capacidade teriam a garantia de vantagens possíveis de tal distribuição diferenciada<sup>125</sup>. Deste modo, alguns teriam mais vantagens que outros, com um mínimo e razoável sacrifício dos direitos e liberdades individuais, já que todos têm vantagens e este sistema de distribuição produzirá a melhor eficiência social<sup>126</sup>.

<sup>123</sup> MOREIRA NETO. **Curso de Direito Administrativo**. Op. cit., p. 490

<sup>124</sup> MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo e Princípio da Eficiência. As Leis do Processo Administrativo**. SUNFIELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (coord.). São Paulo: Malheiros, 2000, p. 330

<sup>125</sup> “Para sintetizar, a visão da eficiência não está descolada do princípio de justiça; mais que isso, não há a admissão plena dos desejos humanos nem uma tentativa de atendê-los irrestritamente, e sim um modelo de distribuição no qual os desejos são restringidos desde o início”. (DIAS, op. cit., p. 73)

<sup>126</sup> Como formula a próprio autor no desenvolvimento de suas considerações: “Pelo menos teoricamente, é possível que a renúncia a algumas das suas liberdades fundamentais os homens sejam suficientemente compensados através dos ganhos econômicos e sociais resultantes. A concepção geral de justiça não impõe restrições quanto aos tipos de desigualdades permissíveis; apenas exige que a posição de todos seja melhorada”. (RAWLS. **Uma Teoria da Justiça**. Op. cit, p. 67)

No mesmo sentido, HOMERO CUEVAS parte do papel ativo do Estado, diante das desigualdades e desequilíbrios sociais, apoiados nas considerações de eficiência social, para justificar tais medidas como garantidoras das liberdades fundamentais. Eis a lição do professor colombiano:

Si algún grado de equidad *ex ante* es necesaria para garantizar la competitividad, también se requiere algún grado de inequidad *ex post* para justificar los esfuerzos de la competencia, estimular la eficiencia, producir algunos bienes específicos y cultivar condiciones favorables a las libertades individuales.<sup>127</sup>

Desta feita, se fixa a proposição da abdicação de um sentido de eficiência alocativa pura, ou mesmo da eficiência de Pareto com a visão de um ganho sem prejuízo a outrem, para uma conversão do conceito de forma a propiciar uma eficiência do grupamento social pela função distributiva, com a melhoria das camadas sociais menos favorecidas gerando reações a todos os demais segmentos. Ou, nas palavras do próprio RAWLS:

Assim, parece favorável que se a autoridade e o poder dos legisladores e juizes, por exemplo, melhoram a situação dos menos favorecidos, irão melhorar também a situação dos cidadãos em geral. A ligação em cadeia pode muitas vezes ser verdadeira, contanto que os outros princípios da justiça sejam satisfeitos.<sup>128</sup>

O reconhecimento das mazelas de uma posição original que teriam formulado uma distribuição injusta entre as diversas categorias e grupamentos sociais, possibilita medidas outras distributivas, ajustando o princípio da diferença e gerando o princípio da eficiência, como adiante sugere RAWLS:

Se a estrutura básica for injusta, esses princípios autorizarão mudanças que podem diminuir as expectativas de alguns dos que estão em situação melhor, e portanto a concepção democrática não é consistente com o princípio da eficiência se considerarmos que esse princípio significa que são permitidas apenas mudanças que melhoram as perspectivas de todos. A justiça tem primazia sobre eficiência e exige algumas mudanças que não são eficientes neste sentido. A consistência se verifica apenas no sentido de que um esquema perfeitamente justo é também eficiente.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> Op. cit., p. 142

<sup>128</sup> Ibid., p. 87

<sup>129</sup> Ibid., p. 84

Tanto assim que, resultado da combinação do princípio da diferença com o da eficiência produzirá a interpretação daquele segundo princípio de justiça destacado acima na seguinte linha de conclusão:

As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de modo a serem ao mesmo tempo (a) para o maior benefício esperado dos menos favorecidos e (b) vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.<sup>130</sup>

Em razão do esposado, foi permitida a síntese produzida por JEAN CARLOS DIAS:

Em resumo, a eficiência de Rawls resulta em uma formulação que busca, eficientemente, construir uma sociedade bem-ordenada como um sistema de cooperação que deve produzir um estado de vantagem recíproca para todos. Estabelece, também, que esse sistema deve ser regulado por princípios que as pessoas escolheriam numa situação que é equitativa.<sup>131</sup>

Por tudo, imperioso reconhecer que as desigualdades econômicas e sociais somente podem ser ponderadas a partir das expectativas dos menos favorecidos, de forma a justificar as políticas públicas de modo a possibilitar uma melhora satisfatória nas expectativas daqueles menos favorecidos, atribuindo àquele sentido de eficiência esta formatação de composição de justiça.

Trata-se verdadeiramente de formação de uma eficiência social. Para HOMERO CUEVAS

Como corolario, es desarrollo institucional para las funciones de equidad presenta, em términos comparativos, resultados adversos sobre la eficiencia social. Primero, debido a la deficiente especialización. Y, segundo, debido a los recursos requeridos para la construcción sobre esos vacíos.<sup>132</sup>

Sem um abandono completo das contribuições da formação econômica do termo, especialmente pelo sentido de retorno e verificação da relação custo-benefício empregado, a eficiência pode, não só representar um mecanismo para efetivação e verificação da justiça, mas, sobretudo, contribuindo como hialino instrumento para uma maior justiça social e como forma de orientação para a atuação estatal.

---

<sup>130</sup> Ibid., p. 88

<sup>131</sup> Ibid., p. 75

<sup>132</sup> Op. cit., p. 147

## 2. A IRRADIAÇÃO DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA AO SISTEMA TRIBUTÁRIO

### 2.1 A Constituição e seus Subsistemas, Unidade e o Subsistema Constitucional Tributário

Ainda que, sem pretender aprofundar-se o tema, no experimento constitucional, mostra-se ainda comum aos tribunais, ao legislador infraconstitucional e autores pátrios a incorporação de institutos e fenômenos jurídicos oriundos de outras ordens constitucionais e outras ciências sem que este processo seja devidamente acompanhado pela adequação do papel constitucional e do próprio sentido onde os institutos foram elaborados.

Assim, para alçar ao campo tributário, recuperado o sentido da eficiência no momento anterior, impõe-se pequena digressão constitucional, acerca da sua unidade e a integração de tudo isto ao subsistema tributário.

Com isto, apesar de não refutado completamente o significado comum da palavra<sup>133</sup>, é forçoso conhecer que a adoção do vocábulo ‘Constituição’ no ordenamento jurídico vem empregando sentido típico, ainda que acompanhado de signos que negam de uma essência única e imutável.

Inicialmente, o próprio emprego da terminologia ‘Constituição’ há muito foi festejado em sua importância pela doutrina nacional<sup>134</sup> e na evolução dos documentos políticos que trataram das diversas nações na passagem dos séculos, com vistas a organização dos Estados, como destacou ALBERT P. BLAUSTEIN<sup>135</sup>, inspirada na história dos Estados Unidos da América.

---

<sup>133</sup> “de estabelecer, de firmar; ou, ainda, o modo pelo qual se constitui uma coisa, um ser vivo, um grupo de pessoas; organização, formação” (MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 23ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 6)

<sup>134</sup> Como procura buscar TAVARES: “Em ARISTÓTELES já se encontra um conceito de Constituição (politeia) significando o modo de ser da *polis*. Nela se encontram vestígios do conceito moderno de Constituição. (...) Identificam-se as Constituições americana e francesa como a origem das Constituições na história jurídica do homem, tal qual compreendidas atualmente”. (TAVARES. Op. cit., p. 62)

<sup>135</sup> A título ilustrativo, assim é afirmado pelo autor: “Os historiadores concordam geralmente que a primeira constituição a estabelecer as regras básicas para a criação de uma entidade governamental e política foram as chamadas Fundamental Orders of Connecticut de 1639; sabe-se que a Constituição da

Das várias compreensões<sup>136</sup>, a Constituição no Estado moderno apresentou como principal atributo a sua supremacia como norma do ordenamento superior, especialmente acolhida na teoria do direito desenvolvida por KELSEN<sup>137</sup> que registrava a questão da validade das demais normas a partir daquele comando fundamental.

Tal estruturação encontra na Constituição o papel fundamental de fixação dos parâmetros do ordenamento jurídico, sendo de registrar a passagem dos modelos de constitucionalismos, especialmente a partir da amarração dada pelos responsáveis pela organização dos Estados Unidos da América<sup>138</sup>.

Destas simplificações, alguns traços até perduraram fortemente pelo século XIX, não afetados necessariamente pelo primado da sistematização jurídica. Já no século XX, com o advento da positivação e dos grandes documentos formalmente elaborados como tal, a sociedade mundial começou a conhecer a proliferação do

Virgínia de 1776 foi a primeira a usar a palavra ‘constituição’.” (BLAUSTEIN, Albert P. A Constituição dos EUA: o produto de exportação mais importante do país. **Questões de Democracia**. 2004. Disponível em <http://usinfo.state.gov/journals/itdhr/0304/ijdp/blaustein.htm>, acesso em 20 de agosto de 2008)

<sup>136</sup> Neste aspecto, relevante a listagem definida por JORGE MIRANDA: “Do excuro histórico e comparativo sobre a formação e evolução do Estado e sobre os sistemas político-constitucionais a que se procedeu supra, extraem-se os seguintes dados:

a) Qualquer Estado, seja qual for o tipo histórico a que se reconduza, requer ou envolve institucionalização jurídica do poder; em qualquer Estado podem recortar-se normas fundamentais em que assenta todo o seu ordenamento.

b) Todavia, somente desde o século XVIII se encara a Constituição como um conjunto de regras jurídicas definidoras das relações (ou totalidade das relações) do poder político, do estatuto de governantes e de governados; é esse o alcance inovador do constitucionalismo moderno.

c) No século XX, a Constituição, sem deixar de regular tão exaustivamente como no século XIX a vida política, ao mesmo tempo em que se universaliza, perde a referência necessário ao conteúdo liberal; e nela parecem caber quaisquer conteúdos. (...)

f) A Constituição, tal como surge no século XVIII, não se afirma apenas pelo objecto e pela função; afirma-se também – ao invés do que sucedera antes – pela força jurídica específica e pela forma.” (MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 1ª. ed., 4ª. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 319/320)

<sup>137</sup> “A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior, e a norma criada segundo essa regulamentação é a inferior. A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado, é, portanto, não um sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim dizer, lado a lado, no mesmo nível, mas uma hierarquia de diferentes normas entre si. A unidade dessas normas é constituída pelo fato de que a criação de uma norma é constituída pelo fato de que a criação de uma norma – a inferior – é determinada por outra – a superior – cuja criação é determinada por outra norma ainda mais superior, e de que esses *regressus* é finalizado por uma norma fundamental, a mais superior, que, sendo o fundamento supremo de validade da ordem jurídica inteira, constitui a sua unidade.” (KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 171)

<sup>138</sup> Neste sentido, perfeita a ilustração dada por PAIXÃO e BIGLIAZZI, ao ponderar sobre a história constitucional inglesa em comparação com o escol produzida em sede norte-americana: “Assim, a constituição – ao subverter a tradicional teoria da revogação das leis, dando primazia ao critério da *lex superior derogat lege inferiori* em detrimento dos tradicionais *lex posterior derogat legi priori* e *lex specialis derogat lex generali* – propicia o autofechamento operacional do sistema jurídico. Reside aí a principal inovação do constitucionalismo na América do Norte”. (PAIXÃO, Cristiano e BIGLIAZZI, Renato. **História Constitucional Inglesa e Norte-Americana: do Surgimento à Estabilização da Forma Constitucional**. Brasília: Editora Universidade de Brasília: Finatec, 2008, p. 163 – destaques do original)

conceito de Constituição como um documento escrito, ainda que com conteúdo distinto da visão anterior, como esclarece JORGE MIRANDA: “o conceito material de Constituição vai acusar no século XX as repercussões dos acontecimentos que o balizam, vai ser assumido ou utilizado por diferentes regimes e sistemas políticos e abrir-se, portanto, a uma pluralidade de conteúdos”<sup>139</sup>.

Por outro lado, é igualmente verdadeiro que estes conceitos jurídicos e a estrutura constitucional proposta por KELSEN<sup>140</sup> não formulam compreensão suficiente para descrever na integralidade o problema do conceito de Constituição que se perfaz na sociedade moderna. Mesmo porque a experiência na positivação de uma norma fundamental de organização, pelo menos, dos valores e princípios fundamentais daquela sociedade organizada passou a influenciar o restante das nações<sup>141</sup>.

Em verdade, inexistente hodiernamente qualquer negativa quanto a constante mutação da sociedade moderna com sua incrível agilidade e rapidez, que por sua vez, repercute, portanto, em todas as estruturas sociais. Revolve-se constantemente a complexa sociedade, diante das quais não mais se reconhecem premissas estáveis, especialmente no contato com as inovações do futuro que se apresenta. Esta inegável característica da sociedade moderna, com seu incrível redemoinho de transformações, repercute diretamente sobre todos os eventos e fenômenos nela presentes. Estes também possuirão, em sua essência mais fundamental, tais predicados, incluindo-se neste conjunto aquele Constitucionalismo<sup>142</sup>.

No fundo, o próprio fluxo de idéias que embasa a Constituição que se produz ganhará inevitáveis contornos na vida social de forma que o conceito de constituição

---

<sup>139</sup> Op. cit., p. 327

<sup>140</sup> Em respeito a verdade, mesmo aqueles fundamentos jurídicos ligados às origens do positivismo, afirmam algum conteúdo material da Constituição, como pontua o próprio Kelsen, a quem é costumeiramente atribuído uma visão avaliativa e puramente formal do ordenamento: “A constituição é aqui compreendida não um sentido formal, mas material. A constituição no sentido formal é certo documento solene, um conjunto de normas jurídicas que pode ser modificado apenas com a observância de prescrições especiais cujo propósito é tornar mais difícil a modificação dessas normas. A constituição no sentido material consiste nas regras que regulam a criação de estatutos.” (KELSEN, op. cit., p. 182)

<sup>141</sup> Como registra BLAUSTEIN: “A partir de 17 de setembro de 1787, uma peça constitucional escrita passou a ser vista como traço característico de nação. Atualmente, das 192 nações independentes do mundo, todas elas, com raras exceções, possuem uma constituição desse tipo ou planejam ter.” (op. cit.)

<sup>142</sup> Aqui utilizado de forma genérica para abraçar as duas primeiras visões, na advertência de TAVARAES: “pode-se identificar pelo menos quatro sentidos para o constitucionalismo. Numa primeira acepção, emprega-se a referência ao movimento político-social com origens históricas bastantes remotas que pretende, em especial, limitar o poder arbitrário. Numa segunda acepção, é identificado com a imposição de que haja cartas constitucionais escritas. Tem-se utilizado, numa terceira concepção possível, para indicar os propósitos mais latentes e atuais da função e posição das constituições nas diversas sociedades. Numa visão mais restrita, o constitucionalismo é reduzido à evolução histórico-constitucional de um determinado estado.” (op. cit., p. 1)



não mais depende apenas do texto constituído pelo seu exercente originário. Por este motivo, já é de se reconhecer que o próprio sentido da constituição elaborada depende dos conceitos de Constitucionalismo que se emprega em cada sociedade.

Como há muito MIGUEL REALE já assentou:

Se o fenômeno jurídico pressupõe fato, valor e norma, um mesmo imperativo legal é suscetível de produzir conseqüências diversas. Da mesma forma, regras diferentes podem conduzir a conclusões análogas, sem com isto ser afetada a natureza científica da Jurisprudência. (...)

Se a regra jurídica não pode ser entendida sem conexão necessária com as circunstâncias de fato e as exigências axiológicas, é essa complexa condicionalidade que nos explica por que uma mesma norma de direito, sem que tenha sofrido qualquer alteração, nem mesmo de uma vírgula, adquire significados diversos com o vover dos anos, por obra da doutrina e da jurisprudência. É que seu sentido autêntico é dado pela estimativa dos fatos, *nas circunstâncias em que o intérprete se encontra*.<sup>143</sup>

Por tais motivos, já não se pode mais reconhecer a Constituição e suas emendas apenas como resultado daquela produção jurídica que a produziu, nem tampouco pode ser visto como elemento estático que determina a materialidade da produção das demais normas jurídicas de uma nação.

Concebida fora destes berços mais restritivos, portanto, não pertence nem tão somente ao sistema jurídico nem, tampouco, ao mundo político, mas historicamente forma-se para e pelos dois<sup>144</sup>. Como largamente tem sido demonstrado pelo modelo estadunidense, como elemento central do fenômeno jurídico, existe sempre o imperioso reconhecimento da sua constante interpretação constitucional aplicada como direito vivo.

Numa relação de causa e efeito recíprocos, as normas jurídicas – e também as normas constitucionais – adotam corriqueiramente textura aberta, não sendo possível a

<sup>143</sup> REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, P. 582 - grifos do original

<sup>144</sup> Tal dupla feição é novamente registrada por PAIXÃO e BIGLIASI: “para que se compreenda o papel da constituição nesse quadro social é, porém, fundamental lembrar a feição dual do texto constitucional: a constituição é, *ao mesmo tempo*, um documento de tipo fundamental, que contempla as principais opções políticas de um dado Estado – consagra direitos fundamentais, disciplina a relação entre os vários ramos do governo, estipula procedimentos diferenciados para sua própria modificação – e uma norma de tipo legal – dela se extraem direitos, sua aplicação pode ser postulada nas cortes de justiça e algumas regras de interpretação são passíveis de enunciação a partir do texto constitucional.” (Ibid.)

redução da problematização constitucional e seus elementos apenas à fixação de limites de sua interpretação ou definição de uma semântica constitucional<sup>145</sup>.

Por outro lado, igualmente imprestável qualquer visão restritiva para implicar numa adoção da Constituição unicamente como um resultado daquela exegese dos tribunais que, a partir do seu texto, acompanha a constante transformação social. Se existente a mutação constitucional<sup>146</sup> produzida pelos tribunais que legitimamente a aplicam, forçoso o reconhecimento em paralelo ainda da tradicional reforma constitucional produzida pelas próprias instituições do Estado em seu sistema jurídico-político.

Com isto, comum a fixação das movimentações políticas das estruturas sociais, políticas e jurídicas com a conseqüente adequação aos novos contornos. Destarte, serão incorporados novos corpos ao esqueleto estrutural inicial ou, contrariamente, retirados elementos anteriormente fixados pela manifestação vestibular exarada pelo citado poder constituinte originário.

Não por outro motivo, deve ser vista a Constituição, não apenas como o texto que se positivou ou como ato escrito ou não, mas sim como resultado desta constante fluidez de suas estruturas consignadas. Também, não há de se reduzir sua compreensão às forças sociais predominantes no tempo de sua elaboração, mas sim como resultado daquela expressão de forças sociais ativas.

Não por outro motivo, LOBO TORRES, apoiado novamente no escol de HENNIS, FORSTHOFF e HÄBERLE, pontua:

A Constituição aberta está em permanente contato com a *realidade*. Sofre a influência dos fatos sociais, mas sem automatismo, pois não é *factum bructum* da realidade política ou social que a informa, senão que é fato dotado de sentido. E, na mesma medida em que recebe influência da realidade, a ela volta, enquanto norma, para juridicizá-

<sup>145</sup> A recuperação da origem dos conceitos de ‘constituição aberta’ ou de ‘sistema constitucional aberto’ já foi reconhecida na doutrina nacional, como pontua LOBO TORRES: “As expressões ‘Constituição aberta’ ou de ‘sistema constitucional aberto’ cunhou-as principalmente o constitucionalismo germânico. Participando da corrente de idéias que, no direitos constitucional, completa a obra de superação dos positivismos normativista e sociológico e do jusnaturalismo, contribuem para a determinação das características do sistema aberto, entre outros, EHMKE, HESSE, HÄBERLE, FORSTHOFF, KRIELE, e MÜLLER.” (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito tributário brasileiro, vol, II, tomo II. Idealização de Aliomar Baleeiro. Coordenação de Flávio Bauer Novelli. **Sistemas Constitucionais Tributários**. 1ª. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 40)

<sup>146</sup> Neste aspecto, esclarece GILMAR MENDES: “as mutações constitucionais nada mais são que as alterações semânticas dos preceitos da Constituição, em decorrência de modificações no prisma histórico-social ou fático em que se concretiza sua aplicação.” (MENDES, Gilmar Ferreira et al. **Curso de Direito Constitucional**. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 123)

la: ‘a Constituição não estrutura apenas o Estado, mas também a sociedade’.<sup>147</sup>

Novamente, o exemplo norte-americano, notoriamente reconhecido pela sua longevidade e estabilidade, demonstra, em sentido contrário, do que o constantemente afirmado:

The American Constitutional is often celebrated for its stability and longevity. But its real nature has changed dramatically over time, often without formal amendment. How might those in the executive, legislative, and judicial branches maintain fidelity to constitutional commitment in a time in which government does altogether different things, and does those things in altogether new ways?<sup>148</sup>

Resulta disto a imperiosidade de segregar de modo necessário o documento formal e a traduzida nas normas constitucionais. A Constituição – documento formal poderia até mesmo se inserir numa espécie estática jurídica-política, de vez que, uma vez formalizada ela não pode desaparecer do mundo da vida democrática sem um processo de ruptura. Opostamente, suas normas constitucionais devem ser pensadas e compreendidas como integrantes daquela inevitável dinâmica jurídica, na diligência de identificação dos seus significados reais.

Recorrendo à experiência da conceituação da Constituição pela interpretação do Tribunal Constitucional Federal na Alemanha, KONRAD HESSE testemunha:

A compreensão da Constituição do Tribunal Constitucional Federal aparece sobretudo caracterizada por não ser ela formal, senão uma material; a Constituição é entendida como unidade material. Seus conteúdos são freqüentemente, sobretudo na jurisprudência mais antiga, qualificados os valores fundamentais, situados antes da ordem jurídica positiva que, sob a absorção das tradições da democracia parlamentar liberal-representativa, do estado liberal e do estado federal, assim como o acréscimo de novos princípios, nomeadamente do estado social, nas decisões do constituinte se unirem em uma ‘ordem de valores’ e constituem um Estado que é ideologicamente neutro, mas não neutro em valores.<sup>149</sup>

<sup>147</sup> TORRES, op. cit., p. 44

<sup>148</sup> STONE, Geoffrey R. et al. **Constitutional Law**. 3ª.ed. Boston: Little, Brown and Company, 1996. p. 22

<sup>149</sup> HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. trad. Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 27

Sem prejuízo de todas estas inafastáveis conclusões, as reformas constitucionais também contribuem decisivamente na tarefa de afirmar o que é uma constituição. Da mesma forma que no momento de sua elaboração, este novo procedimento executado para a formalização das novas regras a serem incorporadas ou modificada, resulta no cotejo das novas pressões sociais escorados nos limites inerentes a este poder de reforma<sup>150</sup>.

Não se pode negar que ao se reformar o texto formal, então, também se está a dizer o que ela significa, num constante processo de modificação das modificações, novamente naquele jogo do passado-presente. Naquele processo de constante formação da Constituição aberta, os fatos sociais contribuem para seu desenvolvimento e, finalmente, para sua compreensão.

Ou, como nas linhas de LOBO TORRES:

A Constituição aberta, pelo contrário, nem se deduz linearmente de idéias preexistentes, nem se reduz ao fato social. Senão engloba ambos os aspectos, sendo um sistema de fatos e valores. (...) A Constituição aberta, sobre representar um sistema objetivo, projeta e recebe influência do sistema científico, do sistema de poderes e de interpretação jurídica.<sup>151</sup>

Independente destas várias perspectivas, a Constituição com seu imbricado conjunto de normas, valores, princípios e aspectos sociais, representa também a consolidação da pluralidade de sistemas<sup>152</sup> jurídicos relativos a cada aspecto das normas de organização e de conduta, recheado, todavia, de instrumentos que se entrelaçam e

---

<sup>150</sup> Depoimento abalizado e claro deste choque e de como as constituições são afetadas pelas modificações sociais e, atualmente, do plano internacional é dada pela própria Carta Brasileira de 1988, como aponta CAIO TÁCITO: “O conflito com a realidade, inclusive pelas transformações no plano internacional, exigiu, na sucessão do tempo, a freqüência de reformas institucionais, de tal modo que, mal encerrado um decênio de vigência, a Constituição Federal alcança duas dezenas de Emendas, a importar em reflexo no plano das Constituições estaduais (...).” (prefácio In: PEREIRA JÚNIOR. **Da Reforma Administrativa Constitucional**. Op. cit.)

<sup>151</sup> Op. cit., p. 40

<sup>152</sup> Neste particular, utiliza-se a expressão dos sistemas no sentido já empregado por LOBO TORRES: “a idéia de sistema contém a sua validade, desde que se aplique aos diferentes campos do conhecimento, a perquirir sobre realidades distintas. Recusa-se o sistema total, fechado e completo, suscetível de apreensão por um único método ou ciência. Mas o *pluralismo de sistemas*, que abrange a gama variadíssima da realidade física, orgânica e social, desdobrando-se esta última por sua vez em sistema jurídicos, éticos, econômicos, financeiros, históricos, estéticos, lingüísticos, etc., tem conseqüências valiosas. Ao mesmo tempo as ciências que estudam aqueles objetos também refletem o pluralismo metodológico e se auxiliam na pesquisa multidisciplinar.” (Ibid., p. 5 – destaques do original)

comunicam. A idéia de sistema agrega-se perfeitamente no contexto constitucional, sobretudo em razão daquela influência e interação com as realidades sociais<sup>153</sup>.

Neste ambiente constitucional que se propõe a verificação do Princípio da Eficiência ao contexto da imposição tributária.

### 2.1.1 - Unidade Constitucional

A partir da concepção da Constituição aberta, e reconhecido o seu sentido normativo, novamente imperiosos a fundação de princípios angulares que orientam a sua interpretação para adequada fixação do Princípio da Eficiência ao Sistema Tributário. De todos os princípios constitucionais vetores da hermenêutica do texto fundamental<sup>154</sup>, destaca-se a unidade constitucional que, conjuntamente com vários outros, servirá de sustentáculo daquela organização dada ao Estado e às demais estruturas fundadas pela constituição.

Isto porque, como fonte material e também formal do ordenamento, o texto constitucional não representará um amontoado de preceitos, desapegados de conexão, com cada um dos elementos isolados em sua particular órbita de aplicação. Contrariamente, todos os elementos que a compõe não dispensam a influência dos demais, como procura reforçar o pensamento jurídico. Para tanto, já teve oportunidade de afirmar CARLOS AYRES BRITTO, que aqueles elementos “se articulam em feixes orgânicos, em blocos unitários de sentido, como peças de uma mesma engrenagem e instrumentos de uma só política legislativa.”<sup>155</sup>

Tal natural articulação é corolário natural do fato de que ali está a unidade política do Estado. Se certo que a Constituição deve ser compreendida a partir daquela tarefa de organização dos elementos do Estado e da sociedade, resultante de forma viva

---

<sup>153</sup> Tanto assim que prefaciando a sua festejada obra, PONTES DE MIRANDA destacava: “os sistemas jurídicos são sistemas lógicos, compostos de proposições que se referem a situações da vida, criadas pelos interesses mais diversos”. (MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, Tomo I, 1954, p. IX)

<sup>154</sup> A doutrina nacional e estrangeira tem se debruçado sobre a interpretação constitucional, apontando finalmente uma série de princípios para tal labor. Por ilustração, BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6ª. ed, rev. atual. ampl. 3ª. tir. São Paulo: Saraiva, 2006

<sup>155</sup> BRITTO, Carlos Ayres. Inidoneidade do decreto-lei para instituir ou majorar tributo. **Revista de Direito Público**, nº 66, p. 45.

da realidade social numa perspectiva histórico-concreta, “nela estão dadas, inevitavelmente, unidade política e ordem jurídica.”<sup>156</sup>

A unidade política e a ordem jurídica como tarefa serviu como base de grande parte do pensamento de HESSE para destacar a força normativa da Constituição, como aqui se assume:

Se unidade política e, com ela, o Estado se tornam existentes primeiro na atuação humana, então a dação dessa atuação inclui a necessidade de organizar a colaboração que deve conduzir à formação da unidade política e na qual deverão ser cumpridas tarefas estatais. Somente por colaboração conforme o plano, consciente, isto é, porém organizada, pode nascer unidade política. Como esse nascimento é um processo permanente, ele necessita de um procedimento ordenado se, de outra forma, ele não deve ficar a cargo das lutas pelo poder sem regras; não menos carece o Estado, para tornar-se capaz de aturar em seus poderes, da constituição desses poderes por meio de organização e, para poder cumprir suas tarefas, das regulações de procedimentos: colaboração organizadas, procedimentalmente ordenada, torna *ordem jurídica* necessário, e, precisamente, não uma discricional, senão uma ordem jurídica determinada, que garante o resultado da colaboração formadora de unidade e o cumprimento das tarefas estatais e que exclui um abuso das faculdades de poder confiados ou respeitados por causa daquele cumprimento de tarefas – em que tal garantia e asseguramento é, não si uma questão de normalização, mas, sobretudo, também da atualização da ordem jurídica.<sup>157</sup>

Com isto, aquela realidade constitucional aberta, que interage e integra-se com a realidade social, consolida-se, por outro lado, numa unidade jurídica constitucional, com seus elementos orgânicos e estruturantes definidos, mantendo, inclusive, o papel de segurança jurídica.

Assim, independente das considerações teóricas a respeito da sua compreensão, na realidade institucional a Constituição mantém ainda o seu papel de norma fundamental diante do restante do ordenamento, uma norma superior de cumprimento obrigatório, com todas as normas e regras que ali contiver, ou seja, um dever-ser. Esta visão formal, portanto, a coloca finalmente numa posição superior às demais normas, consagrando a supremacia constitucional, especialmente associada ao sentido formal propagado por KELSEN<sup>158</sup> para a definição da moldura jurídica científica.

---

<sup>156</sup> HESSE, op. cit., p. 29

<sup>157</sup> Ibid., p. 35

<sup>158</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 2ª. ed. Coimbra: Armênio Amado Editor, 1962

No fundo, não se trata de afirmar que a Constituição é apenas aquela norma fundamental, mas, na medida em que consagra a unidade política e social inaugura a estrutura, única e fundamental. Ou, como acaba formulando HESSE “a Constituição é a ordem fundamental da coletividade. Ela determina os princípios diretivos, segundo os quais deve formar-se unidade política e tarefas estatais que serão exercidas”<sup>159</sup>.

Desta feita, mesmo para aqueles autores que apresentam a compreensão funcional da Carta Política, a unidade constitucional não representa apenas um predicado de interpretação, mas sim a pré-compreensão do Estado e do Direito, como de forma precisa sugere CANOTILHO, após coletar algumas formulações sobre o papel da referida unidade, para fundamentar sua teoria de vinculação do legislador:

A idéia da unidade da constituição assenta uma <pré-compreensão> teórico-integracionista dos problemas do Estado e do Direito. É esse o sentido que se detecta no pensamento constitucional antipositivista durante a época da República de Weimar e que, com diversas formas, transitou para a actualidade: constituição como <ordem jurídica da integração estadual> (SMEND), a constituição como <ordem de valores> (DÜRIG), a constituição como <programa de integração nacional> (H. KRÜGER), a constituição como tarefa de <unidade política e de ordem jurídica> (K. HESSE).<sup>160</sup>

E mesmo que criticável o papel ou a tarefa atribuída à Constituição, a unidade documental assim produzida propicia conseqüências da mais elevada importância constitucional. Vejamos.

*Primo*, naquela unidade estarão todos os elementos de formação das demais normas do Direito, além dos predicados e valores fundamentais da sociedade que com ela interage, integrando, portanto, todos os demais campos da ciência e da aplicação do Direito. Haverá conseqüente unidade de forma nas normas jurídicas, resultante da disciplina dos procedimentos de sua criação. Igualmente existirá uma convergência para o seu conteúdo material constitucionalizado.

De forma precisa, afirma HESSE esta importante dedução:

Como a Constituição produz os pressupostos de criação, validade e realização das normas da ordem jurídica restante e determina, em grande parte seu conteúdo, ela converte-se em um elemento da unidade da ordem jurídica total da coletividade, no interior da qual ela se exclui um isolamento entre Direito Constitucional e outros

<sup>159</sup> Op. Cit., p. 37 – destaques do original

<sup>160</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador**. reimp. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 143/144

setores jurídicos, em especial, do direito privado, do mesmo modo como uma coexistência não-unida daqueles setores jurídicos mesmos.<sup>161</sup>

*Secundo*, a unidade em documento único atribui a consequência de que todas as normas constitucionais possuem igual status no plano de validade, inexistindo qualquer hierarquização entre elas ou qualquer peso maior de um conteúdo em detrimento de outro.

Neste sentido, presta-se ainda o princípio da unidade constitucional para rejeitar eventuais teses quanto a uma alegada antinomia normativa entre as disposições constitucionais, bem como afastar alegações de normas constitucionais inconstitucionais<sup>162</sup>. Dado que a Constituição é um aparelho uno, produto daquele processo que envolve os mais variados agentes sociais, resultará na fixação de um conteúdo normativo harmônico dos seus predicados.

Para tanto, os princípios exercerão um papel constitucional importante<sup>163</sup>, já sendo comezinha a recuperação da importância destes no ordenamento, especialmente por uma ampla eficácia irradiante de seus valores. Além da importante obra de HUMBERTO ÁVILA, podemos ilustrar com TAVARES:

Para além da sistematicidade implicada na idéia de princípios, fala-se também de sua eficácia irradiante (BASTOS, 2002: 208; SOUZA NETO, 2006: 6) na medida em que os princípios constitucionais reconhecidamente atuam como pautas gerais na compreensão das demais normas (regras e princípios) da Constituição e das leis (e, a partir destas, do restante do ordenamento jurídico).<sup>164</sup>

<sup>161</sup> Op. cit., p. 38

<sup>162</sup> Esta formulação já vinha sendo pacificamente acolhida pela doutrina brasileiro, tendo sido o Supremo Tribunal Federal provocado em raras oportunidades sobre isto. Recentemente, no julgamento de Agravo Regimental em Ação Direta de Inconstitucionalidade, a corte assim ementou: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ADI. Inadmissibilidade. Art. 14, § 4º, da CF. Norma constitucional originária. Objeto nomológico insuscetível de controle de constitucionalidade. Princípio da unidade hierárquico-normativa e caráter rígido da Constituição brasileira. Doutrina. Precedentes. Carência da ação. Inépcia reconhecida. Indeferimento da petição inicial. Agravo improvido. Não se admite controle concentrado ou difuso de constitucionalidade de normas produzidas pelo poder constituinte originário.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI-AgR 4097-DF - plenário, rel. Min. CEZAR PELUSO, j. em 08/10/2008, Diário de Justiça eletrônico, Poder Judiciário, Brasília, DF, de 07/11/2008)

<sup>163</sup> “Hoje, mais do que ontem, importa construir o sentido e delimitar a função daquelas normas que, sobre prescreverem os fins a serem atingidos, servem de fundamento para a aplicação de ordenamento constitucional – os princípios jurídicos”. (ÁVILA. **Teoria dos Princípios ...** . op. cit., p. 23)

<sup>164</sup> TAVARES, André Ramos. **Fronteiras da Hermenêutica Constitucional**. São Paulo: Método, 2006 - coleção Professor Gilmar Mendes, v. 1, p. 104



Com isto, diante dos diversos preceitos, os princípios interagirão reciprocamente formando a unidade dos diversos subsistemas constitucionais, produzindo necessária ponderação para sua adequada compreensão, alcance e aplicação, inclusive para determinar até que ponto avançam ou cedem à aplicação de outro mais adequada à situação em questão.

A rejeição para todas as antinomias vislumbradas reforça o caráter de unidade constitucional, não só do ponto de vista de norma jurídica única que exige integração de seus elementos, mas também porque aquela necessária ligação entre os ambientes será pavimentada pelo sentido político-axiológico. Tanto assim que CANOTILHO e VITAL MOREIRA advertem:

(...) o princípio da unidade da Constituição. Ela forma uma unidade de sentido normativo e político-axiológico. Esta idéia de unidade reforça o caráter normativo global da Constituição, superando ou resolvendo as contraposições ou antinomias que por vezes se apresentam instaladas em seu seio.<sup>165</sup>

*Tertio*, a referida unidade fomentará óbvio elemento de exegese constitucional, sendo ressaltado por todos os autores nacionais a necessidade de uma leitura integral e completa das normas constitucionais, nunca isolando os preceitos<sup>166</sup>, já que aqueles são elementos daquele único sistema.

Por tudo, a Constituição e sua unidade atuam como um princípio de decisão, pelo qual todas as pessoas daquele ordenamento social encarregadas da aplicação das suas normas e preceitos jurídicos serão orientadas, para “lerem e compreenderem, na medida do possível, como se fossem obra de um só autor, exprimindo uma concepção correcta do direito e da justiça.”<sup>167</sup>

Operada esta exegese constitucional, estará respeitada a integridade do sistema e reforçando aquela carga energética viva da Constituição. A leitura sistemática não negará as eventuais deficiências do texto formal, mas, justo o oposto, conduzirá à

<sup>165</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 44

<sup>166</sup> Por todos, veja-se GILMAR MENDES: “Segundo essa regra de interpretação, as normas constitucionais devem ser vistas não como normas isoladas, mas como preceitos integrados num sistema unitário de regras e princípios, que é instituído na e pela própria Constituição. Em consequência, a Constituição só pode ser compreendida e interpretada corretamente se nós a entendermos como unidade, do que resultado, por outro lado, que em nenhuma hipótese devemos separar uma norma do conjunto em que ela se integra, até porque – relembre-se o *círculo hermenêutico* o sentido da parte e o sentido do todo são interdependentes.” (op. cit., p. 107)

<sup>167</sup> CANOTILHO. **Direito Constitucional**. Op. cit., p. 198

melhor compreensão do seu sentido material pelo inter-relacionamento dos seus institutos e valores.

Tal orientação, como se vê, não é particular da concepção brasileira, sendo encontrados diversos relevos dados pela doutrina internacional, como finalmente ilustra JORGE MIRANDA:

A Constituição deve ser apreendida, a qualquer instante, como um todo, na busca de uma unidade e harmonia de sentido. O apelo ao elemento sistemático consiste aqui em procurar as recíprocas implicações de preceitos e princípios em que aqueles fins se traduzem, em situá-los e defini-los na sua inter-relação e tentar, assim, chegar a uma idónea síntese globalizante, credível e dotada de energia positiva; (...) <sup>168</sup>

Por outro lado, o acolhimento destes conceitos relativos ao princípio da unidade constitucional como pauta de interpretação das cartas constitucionais vem de longa data em nosso direito aplicado. Na verdade, na história do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL encontram-se diversos fragmentos de acolhimento de tal pressuposto, ilustrando-se aqui por questão apreciada na década de 1950 na corte que nos seguintes termos decidiu pela sua aplicação:

Os militares, mesmo reformados, não podem receber dos cofres públicos proventos do seu posto, enquanto perceberem remuneração pelo exercício de outro cargo público; o art. 141, par. 3, tem que ser ajustado ao princípio (art. 182, par. 5) para unidade do texto e sua exata compreensão. <sup>169</sup>

Com fulcro em todas estas premissas acerca do princípio da unidade da Constituição, extrai-se sua inestimável contribuição para a abrangência do fenômeno constitucional, dada a sua amplitude e alcance. Isto posto, a unidade constitucional – não isoladamente como ela mesmo refuta, mas, em consonância com os demais institutos abordados neste trabalho – estabelece um dos pilares do conteúdo normativo constitucional <sup>170</sup>.

À luz destas premissas constitucionais, aquele conteúdo do Princípio da Eficiência galga incidência em todas as segmentações constitucionais, fluindo para o

---

<sup>168</sup> Op. cit., p. 451

<sup>169</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RMS nº 1854 - plenário, rel. Min. AFRÂNIO COSTA, j. em 05/10/1955, **Diário de Justiça**, Poder Judiciário, Rio de Janeiro, DF, de 24/11/1955, p. 78

<sup>170</sup> Mesmo porque, como afirma TAVARES, “princípios são normas imbricadas entre si, cuja adequada dimensão (e compreensão) de um deles só pode ser obtida a partir de uma leitura da Constituição em sua universalidade”. (**Fronteiras da Hermenêutica Constitucional**. op. cit., p. 100)

Subsistema Constitucional Tributário cuja substância é igualmente aberta e composta por normas principiológicas.

### 2.1.2 O Subsistema Constitucional Tributário

Fixados alguns elementos sobre a compreensão constitucional, seus sistemas<sup>171</sup> e sua unidade, imperiosa a ponderação sobre o sistema constitucional tributário, de forma a verificar seus elementos integrantes e englobá-los ao seu conjunto normativo da Constituição. Para tanto, consolida-se aceção de que, sistematicamente e constitucionalmente, os elementos tributários unitários, suas proposições e o natural complexo de relações serão dados de forma interativa caracterizando a completude do sistema<sup>172</sup>.

Ainda que dotado de particulares que o individualizarão na compreensão científica, o sistema tributário manterá a identidade comum a qualquer sistema jurídico<sup>173</sup>, tanto assim que todos os autores que se debruçaram sobre o tema apresentam caracteres propedêuticos sobre o mesmo<sup>174</sup>.

*Ab initio*, convém registrar que o sistema tributário, como qualquer outro, é influenciado pelos demais campos do conhecimento científico<sup>175</sup>, fator este

---

<sup>171</sup> Parte considerável da doutrina procura classificar os vários tipos de sistemas jurídicos (tais como CARVALHO, Paulo de Barros e TORRES, Ricardo Lobo, citados neste estudo) com vários critérios distintivos, mas esta não é objeto de preocupação deste trabalho.

<sup>172</sup> Mesmo porque esta acaba sendo uma grande característica do sistema tributário nacional, como fundamenta vestibularmente CARVALHO: "(...)Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12ªed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 128)

<sup>173</sup> Como novamente ilustra CARRAZZA: "Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras." (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 7ª. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 28)

<sup>174</sup> A doutrina nacional já produziu importantes trabalhos para sua compreensão, como nas obras de NAVARRO COELHO, LOBO TORRES, YVES GANDRA MARTINS, KIYOSHI HARADA, entre outros, todos citados neste ensaio.

<sup>175</sup> "A idéia de sistema contém a sua validade, desde que se aplique aos diferentes campos do conhecimento, a perquirir sobre realidades distintas. Recusa-se o sistema total, fechado e completo, suscetível de apreensão por um único método ou ciência. Mas o pluralismo de sistemas, que abrange a gama variadíssima da realidade física, orgânica e social, desdobrando-se esta última por sua vez em

extremamente relevante para os fins da incorporação dos predicados da eficiência, especialmente diante das suas origens e ponderações econômicas.

Todavia, forçoso o reconhecimento das particularidades de cada um dos sistemas constitucionais, especialmente quanto à disciplina do conteúdo material tributário a partir do contido na evolução constitucional brasileira e da realidade normativa contida no capítulo I, do título VI, da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>176</sup>, que pretende prescrever a regulação fundamental do sistema constitucional tributário<sup>177</sup>.

Assim, em razão da atual disciplina constitucional é que encontramos o entendimento de SACHA CALMON, afirmando, de plano, que este subsistema pode se dividir em três partes, quais sejam:

- (A) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios;
- (B) o dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar;
- (C) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros).<sup>178</sup>

Por outro lado, notória a colocação de que seu conteúdo<sup>179</sup> foi construído e acomodado historicamente, sendo famosa a conclusão das bases escoradas a partir da festejada Emenda Constitucional n° 18, de 1965<sup>180</sup>. Outrossim, independente de tal

sistemas jurídicos, éticos, econômicos, financeiros, históricos, estéticos, linguísticos, etc., tem consequências valiosas. Ao mesmo tempo as ciências que estudam aqueles objetos também refletem o pluralismo metodológico e se auxiliam na pesquisa multidisciplinar.” (TORRES, **Sistemas Constitucionais...** op. cit., p. 5)

<sup>176</sup> No processo constitucional de 1987-1988 o Congresso organizou seus trabalhos por temas, possuindo nesta organização 24 subcomissões temáticas, dentre elas uma denominada de “Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Riqueza”, vinculada à “Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças” (uma das 8 igualmente temáticas) que resultou na estipulação da parte específica do Sistema Tributário Nacional – histórico disponível em [www.senado.gov.br/sf/publicacoes/anais/constituente/ComESub.pdf](http://www.senado.gov.br/sf/publicacoes/anais/constituente/ComESub.pdf), acesso em 17 dez. 2008.

<sup>177</sup> “(...) o estudo do sistema tributário deve ser feito em relação a cada país, porque cada um tem características próprias decorrentes de suas peculiaridades nacionais, embora possam existir sistemas tributários semelhantes.” (ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 20ª. ed, rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 189)

<sup>178</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8ª ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.02.

<sup>179</sup> Cujo detalhamento e aprofundamento de todos os elementos estruturantes que não representa objeto de investigação deste estudo.

<sup>180</sup> Aqui, por todos, os comentários de LUIZ EMYGDIO ROSA: “Assim, em 01-12-65, o Congresso Nacional veio a aprovar a Emenda n° 18 à Constituição de 1946, que reformulou todo o nosso sistema tributário e passou a ser considerada um marco na história do Direito Tributário Brasileiro.” (Op. cit., p. 199). E na visão histórica, registra IVES GANDRA: “O Direito Tributário brasileiro principiou ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional n. 18/65. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido com razoável densidade, a técnica impositiva no concernente a alguns tributos, o certo é que faltava

conteúdo e suas eventuais divisões, entende-se por ‘sistema tributário nacional’ aquele conjunto integrado de normas e princípios que cuidam da organização do poder de tributar de uma sociedade.

Ademais, forçosa a afirmação inicial de que a disciplina constitucional tributária é um verdadeiro subsistema daquele ambiente constitucional, que trata dos aspectos da imposição tributária pelo Estado. Ou como alinha PAULO DE BARROS CARVALHO:

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. (...).<sup>181</sup>

Ainda que a discussão não se prenda sobre a natureza de subsistema constitucional ou de sistema propriamente dito para a disciplina tributária, a sua colocação constitucional é hialina, forçando qualquer compreensão daquela estrutura no contexto do sistema aberto constitucional<sup>182</sup>.

Por tal motivação, é de se reconhecer a importância dos caracteres abertos da constituição que, constatada sua unidade, exigirão esforço de interpretação sistemática e integradora, o mesmo acontecendo com o conteúdo material tributário.

Justamente por tal causa é que afirma LOBO TORRES:

A análise da estrutura da Constituição Tributária, conseguintemente, há de se fazer em contraponto com a da Constituição como um todo e com a do sistema do Direito globalmente considerado. O estudo autônomo dos sistemas constitucionais tributários implicaria em afastá-los do conjunto no qual adquirem significado e valor.<sup>183</sup>

Mais do que isto, não se pode desligar o sistema tributário das suas repercussões econômicas, notadamente quanto à incidência de suas exigências no

---

arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988**. 4ª. ed. aum. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 18)

<sup>181</sup> Op. cit., p. 139

<sup>182</sup> Por todos, ilustra CONTI: “Assim sendo, o sistema tributário nacional é também um sistema de regras jurídicas, inserto em um sistema mais amplo e abrangente, que é a Constituição.” (CONTI, José Maurício. **Princípios Tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 22)

<sup>183</sup> **Sistemas Constitucionais Tributários**. Op. cit., p. 16

patrimônio dos indivíduos e da sociedade. Reconhecidos os elementos típicos do sistema tributário, mandatória sua agregação aos princípios constitucionais, sejam aqueles relacionados à atividade econômica, bem como aos relativos ao desenvolvimento e atuação estatal.

Diversos autores fincam a coerência do sistema tributário a tais elementos externos, como ora se ilustra por LUIZ EMYGDIO ROSA:

*Sistema tributário nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, e das regras que os disciplinam. O conceito de sistema tributário implica certa coordenação dos diferentes tributos entre si com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como com os princípios constitucionais.*<sup>184</sup>

Tais premissas são relevantes para a correta definição da atividade legislativa de tributação – como se verá mais detalhadamente a seguir – não sendo adequado constitucionalmente a mera normatização da hipótese de incidência tributária e seus elementos conseqüentes sem amoldar tal estrutura com a carga axiológica contida no esqueleto constitucional.

No mesmo sentido, a imposição tributária decorrente das normas constitucionais do sistema nacional incorre em evidente atividade administrativa e que, portanto, exige a compreensão do seu fenômeno com as proposições desta atuação estatal, sobremaneira em razão da ampla disciplina fundamental para a Administração Pública<sup>185</sup>.

Justamente por todos estes conceitos fundamentais acerca da sistematização tributária, é que acentuada a associação de todos os seus elementos integrantes aos princípios de caráter geral a que estas normas serão inexoravelmente aplicadas. A carga valorativa constitucional expressada por meio dos diversos princípios extraídos das normas fundamentais ilumina todo o sistema tributário, bem como a integralidade do Sistema Constitucional.

Como no escólio de LOBO TORRES, em trabalho dedicado aos valores e princípios, “nesse contexto é claro que o problema do tributo passa também pelo crivo

---

<sup>184</sup> Op. cit., p. 188 – destaques do original

<sup>185</sup> Ex vi o contido no art. 37 CF e seguintes

dos valores e seu exame se faz sob a perspectiva da liberdade da justiça, da igualdade e da solidariedade. A opção em torno da tributação é sempre valorativa”<sup>186</sup>.

Aclara ainda a doutrina específica, apoiada na melhor lição internacional "a idéia de sistema jurídico encontra fundamento, segundo Canaris, no princípio da justiça e das suas concretizações no princípio da igualdade e na tendência para a generalização”<sup>187</sup>.

Portanto, escorado naqueles pressupostos, os princípios gerais da organização estatal devem ser decodificados como os elementos fundantes dos sistemas jurídicos, aí incluindo o subsistema tributário. Tal concepção traz aos subsistemas jurídicos e constitucionais elementos de suporte, aproximando um necessário caráter axiológico extraído da unidade constitucional.

Precisamente em razão destas proposições, ainda que definido o conteúdo do sistema tributário nacional ou do subsistema constitucional tributário pelo texto positivo, a interpretação dos seus componentes, das suas relações e demais resultantes somente será adequado se posto em consonância com os demais princípios gerais do direito, especialmente dos predicados constitucionais.

Mesmo as regras definidoras do poder de tributar, sua limitação, partilha e exercício contidas na lei fundamental do Estado devem ser compreendidas na medida em que “as normas constitucionais só adquirem significado normativo quando experimentam conexão e interdependência com outras normas, especialmente com os princípios formais e materiais do Sistema Constitucional”<sup>188</sup>. Tanto assim, a possibilidade de reconhecer-se “o princípio da unidade leva à consideração do Direito Tributário como sistema, mas não como sistema global e fechado de normas e valores”<sup>189</sup>.

No mesmo sentido, já pontuava RUY BARBOSA NOGUEIRA, ainda nos primeiros momentos do ordenamento constitucional anterior:

Todos os ramos do Direito têm, como em geral se assinala, seu capítulo chave no Direito Constitucional, posto que no Estado constitucional a

---

<sup>186</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 57

<sup>187</sup> FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p.32.

<sup>188</sup> AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 17

<sup>189</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª. ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 56

organização jurídica do Estado é feita pela Constituição e os princípios constitucionais sobre a tributação são, por sua estrutura, de Direito Constitucional, pois o seu objeto é reger a tributação.<sup>190</sup>

Exatamente em razão destas colocações é que KIYOSHI HARADA assim principia suas considerações sobre o Sistema Tributário Nacional:

Sistema Tributário é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.<sup>191</sup>

Por tudo, compreende-se aqui a impossibilidade de uma visão restrita do sistema tributário nacional. Em oposição, sem prejuízo daquele conteúdo já destacado pela integralidade dos comentaristas – como transcrito alhures por SACHA CALMON – é preciso compor tal sistema em conformidade com a moderna percepção do fenômeno da Constituição aberta e seus princípios.

## **2.2 O conceito do Princípio da Eficiência em matéria tributária**

Admitida a conceituação do Princípio da Eficiência na textura aberta constitucional, sede dos preceitos e normas básicas sobre a imposição tributária, importa reconhecer, finalmente, a incidência daquele ao Sistema Tributário Nacional.

De início, poder-se-ia incorrer em erro por simplificação da questão, considerando que a atividade tributária implicará em necessidade de atuação administrativa e, por conseguinte, ali já estaria subsumido o Princípio da Eficiência. Assim, naturalmente na prática dos atos e procedimentos administrativos, sejam de fiscalização, lançamento ou quaisquer outros em matéria tributária, o sentido da eficiência, bem como o cumprimento de todos os demais preceitos regedores da Administração Pública, já seria dever dos agentes envolvidos.

---

<sup>190</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário**. 2ª. ed. 2ª. tir, rev. atual. São Paulo: José Bushatsky editor, 1970, p. 38

<sup>191</sup> HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 3



Mas tal redução não é o bastante. Imperiosa uma maior incorporação do contido no artigo 37 constitucional ao sistema tributário.

Na verdade, esta indagação não representa verdadeira novidade no ordenamento nacional e na investigação doutrinária eis que logo após a promulgação da Constituição de 1988, muito se debateu sobre a aplicação do Princípio da Moralidade – recém consignado expressamente – aos ditames da tributação. De certa forma e com naturais divergências de conteúdo, tanto a jurisprudência nacional<sup>192</sup> como a fonte doutrinária<sup>193</sup> reconheceram o emprego da moralidade às situações tributárias.

Independente de digressões sobre o conteúdo e forma de encontro da moralidade com a tributação, isto por si só já se presta para demonstrar a interseção entre os princípios consignados no capítulo da estruturação da Administração Pública – que ali não se esgotarão – e os elementos do Sistema Tributário Nacional.

O Centro de Extensão Universitária realizou Simpósio – XXI Simpósio de Direito Tributário, onde diversos autores discutiram sobre a aplicação do Princípio da Moralidade no Direito Tributário, sendo apresentadas diversas conclusões, dentre elas:

O artigo 37 é exemplo singular de implantação dos valores no direito, atribuindo coercibilidade ao princípio da moralidade e cominando sanção de nulidade em caso de sua violação, mesmo que atendido o princípio da legalidade.

Consustancia tal princípio o dever da boa administração da coisa pública, levando em conta a boa fé, a lealdade, a proporcionalidade, a razoabilidade, a confiança dos administrados na atuação do Poder Público.

Aplica-se às funções do Estado como um todo.<sup>194</sup>

Justamente em razão deste casamento, a verificação do novel princípio positivado pela Emenda nº 19, de 1998, o Princípio da Eficiência não deve ser reduzido apenas a uma determinação para a atuação administrativa tributária. Na

---

<sup>192</sup> Apenas a título ilustrativo, assim já decidiu o STJ: “Regido o sistema tributário vinculado pelos princípios da legalidade e da moralidade, é inadmissível que o contribuinte seja obrigado a recolher, primeiramente, valores a título de tributos já considerados inconstitucionais pelo STF, para depois poder ingressar com ações de repetição de indébito. A adoção da referida metodologia resulta em se criar mais um privilégio processual para o Fisco, sem qualquer amparo legal. O regime de indisponibilidade do depósito judicial não é absoluto.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 331652/RJ - 1ª. Turma, rel. Min. LUIZ FUX, j. em 22.06.2004, **Diário de Justiça**. Poder Judiciário, Brasília, DF, 03.11.2004)

<sup>193</sup> “O princípio da moralidade pública constitui-se, pois, no mais relevante princípio a ser seguido pelos agentes do erário, em suas relações com o contribuinte” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da Moralidade no Direito Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série – nº 2. 2ª. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 21)<sup>194</sup> Ibid.

<sup>194</sup> Ibid.

verdade, independente de incidência ao Direito Tributário, o referido princípio é aplicável não apenas aos agentes e integrantes do Poder Executivo como poderia ser preliminarmente alegado – já que positivado na cabeça do artigo 37.

Como verificado acima, a incorporação explícita da eficiência no ordenamento constitucional brasileiro, ainda que fundada em questões relativas a atuação das atividades administrativas – como testemunha a exposição de motivos que seguia a apresentação do projeto de reforma –, transcende àquela estrutura de poder, atingindo, igualmente, as atividades legislativas e do Poder Judiciário<sup>195</sup>.

Em estudo dedicado ao tema, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO apresenta, de plano, justificava hialina para a incidência às demais estruturas de poder:

O fato de a Constituição Federal (art. 37) somente haver feito referência expressa à Administração Pública não significa que apenas o Executivo seja o único Poder obrigado a proceder de modo eficiente. Na qualidade de servidores públicos, os integrantes do Legislativo e do Judiciário também devem prestar seus serviços de modo eficaz, com a almejada qualidade e sem morosidade, uma vez que a eficiência constitui princípio implícito nas dobras da Constituição.<sup>196</sup>

E, naquela mesma obra de estudo, VITORIO CASSONE conclui por tal abrangência de forma similar:

Embora constante do art. 37, *caput*, inserido o Capítulo da Administração Pública, entendendo que o princípio da eficiência é obrigatório para os três Poderes. Isto porque, em interpretação constitucional, deve-se percorrer todo o ordenamento jurídico (no caso, o texto constitucional), para aplicar a disposição naquilo que for aplicável.<sup>197</sup>

Naturalmente, a imposição daquele preceito aos agentes estatais exigirá a observância de todos os envolvidos na prestação das funções públicas, independente dos cargos, posicionamentos ou funções. Outrossim, ainda que não fosse pelas funções públicas exercidas, a implantação do Princípio da Eficiência veio para agregar comando

---

<sup>195</sup> Tanto assim que muitos reconhecem que a reforma do Poder Judiciário, implementada pela Emenda Constitucional nº 45 possuía, dentre seus escopos, também o sentido da eficiência, como se ilustra pela fixação do Princípio da Celeridade no art. 5º CF e demais repercussões dele extraídas. Por todos, FLÁVIO DINO, ao comentar o novel inciso LXXVIII: “O dispositivo explicita – e por conseguinte fortalece – um direito subjetivo que já podia ser extraído de outras cláusulas constitucionais, tais como a que trata do devido processo legal, a que consagra a garantia da segurança jurídica ou aquela que determina o atendimento, pela atividade estatal, do princípio da eficiência”. (DINO, Flávio et al. **Reforma do Judiciário: Comentários a Emenda n. 45/2004**. Niterói: Impetus, 2005, p. 1)

<sup>196</sup> *In* Princípio da Eficiência ... . MARTINS (coord.). op. cit., p. 138

<sup>197</sup> *Ibid.*, p. 128

de valor a todo o Estado Brasileiro, não podendo ser abreviado para os agentes da atuação puramente administrativa.

Neste sentido, PAULO MODESTO reconhece tal abrangência, resultado de uma novel norma de organização estatal, afirmando que “o princípio da eficiência, além disso, pode ser percebido também como uma exigência *inerente a toda atividade pública*”<sup>198</sup>. Justamente por conta desta percepção, EMERSON GABARDO propõe a utilização da expressão da ‘eficiência de Estado’ em lugar da mais simplória visão de uma ‘eficiência administrativa’, já que “no Brasil, a eficiência, mais que um princípio de Direito Administrativo, é um princípio de Direito Constitucional, condicionante de toda a atividade administrativa do Estado”<sup>199</sup>.

No fundo, tal conclusão não representa conceituação exclusiva quanto ao princípio em questão, nem mesmo em razão do direito nacional, já que nos diversos ordenamentos jurídicos influenciados pelo movimento do constitucionalismo temos tal traço como marcante. Neste contexto e preocupado com as lições vestibulares sobre a compreensão do fenômeno da imposição tributária, SALDANHA SANCHES afirma:

Por último, refira-se que a sensibilidade inerente às questões fiscais faz com que as posições políticas e doutrinárias que perpassam um texto constitucional e um modelo desejado de Estado não podem deixar de ter reflexo nas normas sobre imposto.<sup>200</sup>

Ademais, a unidade constitucional fará este natural desdobramento também para todas as funções estatais, passando a ser aquele princípio-vetor<sup>201</sup> do Poder Público, sendo tal sentido reforçado por ALEXANDRE DE MORAES para todas as condutas, sejam comissivas ou não:

Lembre-mos que o *princípio da eficiência*, enquanto norma constitucional, apresenta-se como o contexto necessário para todos as leis, atos normativos e condutas positivas ou omissivas do Poder Público, servindo de fonte para a declaração de inconstitucionalidade de

<sup>198</sup> Ob. cit., p. 69 – destaques do autor

<sup>199</sup> GABARDO, Emerson. Op. cit., p. 18

<sup>200</sup> SANCHES, J. L. Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**. 3ª. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 68. E na mesma obra, avançando no estudo das implicações tributárias, recorre ao critério de interpretação conforme a constituição para mostrar a adequada assunção dos contornos constitucionais à matéria fiscal: “A interpretação conforme à Constituição não nasceu dentro do Direito Fiscal, mas mostra-se sobretudo adequada aos problemas específicos deste ramo do Direito, particularmente no caso do nosso ordenamento jurídico. A existência de uma constituição fiscal material, com princípios de grande densidade sobre o conteúdo obrigatório das leis fiscais – ainda que em grande parte por aplicar em lei ordinária –, permite o recurso às valorações constitucionais para dar unidade sistemática à resolução das muitas questões controversas que se colocam na aplicação da lei fiscal.” (Ibid., p. 148)

<sup>201</sup> Expressão empregada por GOLDSMITH e VELLOSO, conforme mencionado anteriormente.

qualquer manifestação da Administração contrária a sua plena e total aplicabilidade.<sup>202</sup>

Reconhecida a aplicação do mesmo a todas as esferas de poder público, tanto na atuação executiva como legislativa, há de se agregar ainda ao Sistema Tributário Nacional, que, sem prejuízo dos seus princípios peculiares, será abraçado por outros princípios. Mesmo porque, como afirmara RUY BARBOSA NOGUEIRA “há princípios jurídicos aplicáveis a todos os ramos do Direito”<sup>203</sup>.

E ainda que não fossem pelos históricos princípios gerais do Direito<sup>204</sup>, em veracidade, a autonomia didática de cada uma das ramificações jurídicas não retira a unidade do ordenamento jurídico, com suas reflexivas influências e trocas de conteúdo. Tal característica não é, obviamente, exclusiva do direito brasileiro, sendo relevante também para a percepção tributária em terras alienígenas, como pontifica ANTÔNIO BRAZ TEIXEIRA:

A natureza unitária e incindível da ordem jurídica, o conseqüente carácter relativo da autonomia de qualquer dos seus sectores e a impossibilidade de existir um ramo do Direito inteiramente independente, auto-suficiente e fechado, vivendo só por si, sem comunicação com os restantes, impõem naturalmente que as várias zonas do mundo jurídico se relacionem entre si, inter cruzem e interpenetrem, trocando influências, princípios e soluções dogmáticas.<sup>205</sup>

Nesta ótica, importado o sentido da irradiação<sup>206</sup> das demais normas constitucionais admite-se integrar as disposições do sistema tributário, mormente quanto à compreensão dos próprios princípios gerais da tributação.

Tanto assim que o Professor KLAUS TIPKE assim afirma, a partir daquela unidade constitucional como ordem de valores:

<sup>202</sup> **Reforma Administrativa**.... op. cit., p. 41

<sup>203</sup> Op. cit., p. 35

<sup>204</sup> “A nosso ver, princípios gerais do Direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”. (REALE, Miguel. **Lições...** op. cit., p. 304)

<sup>205</sup> TEIXEIRA, Antônio Braz. **Princípios de Direito Fiscal**. Vol. I, 3ª. ed. actual. rev. Coimbra: Almedina, 1985, p. 28/29

<sup>206</sup> Aqui se exemplifica com CARRAZZA: “são os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, entremostam-se hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes fulcrum todo o sistema jurídico – são princípios jurídico-constitucionais –, irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restritiva”. (CARRAZZA. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 34)

Os regramentos dos diversos setores do Direito são afetados por uma única valoração fundamental eficaz, extensiva ao ramo jurídico, especialmente por uma valoração fundamental constitucional. Em consequência os regramentos afetados são postos entre parênteses em uma assim chamada *unidade de valor*. (...)

A “Unidade do Ordenamento Jurídico” é ainda destruída, se o Direito Tributário não respeita *valorações fundamentais de outros setores do Direito*, que entretanto, segundo a teleologia própria do Direito Tributário devem ser respeitadas.<sup>207</sup>

Isto também porque as normas principiológicas em matéria tributária<sup>208</sup> não estão esgotadas no subsistema constitucional tributário. Como dito, integram sim o sistema tributário diversos conteúdos de princípios, mas a própria evolução das disposições constitucionais jamais os estampou em *numerus clausus* ou de modo exaustivo. Justo o oposto, tal qual mencionado no caput do atual art. 150<sup>209</sup> da Carta Política, aquelas normas de limitação do poder estatal<sup>210</sup> estão ali consignadas sem prejuízo de outras<sup>211</sup>, tantas disposições geradoras de vedações ou deveres aos agentes do poder público.

Na verdade, formada a unidade constitucional e dado aquele inter-relacionamento das variadas disposições de estrutura e organização do Estado, o Direito Tributário passa também a ser decisivamente influenciado por estas outras normas. Mesmo porque, não se pode olvidar que a existência de determinações ao poder público e seus agentes passam a ser compreendidas como direito público dos cidadãos. E tal rol de direitos jamais será fragmentado por setores ou limitado na sua formação, sendo tal conjunto a integralidade da Constituição material no sentido empregado acima.

<sup>207</sup> TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Vol. I, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, trad. 18ª. ed. alemã por Luiz Doria Furquim, p. 69

<sup>208</sup> Em nosso direito facilmente reconhecidas como limitações do poder de imposição tributária estatal, especialmente desde a festejada obra de ALIOMAR BALEEIRO, que, ainda na égide da Constituição de 1946, já afirmava: “Nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos, os princípios que a Ciência das Finanças apurou em compósita formação política, moral, econômica ou técnica, são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como *limitações AO poder de tributar*.” (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª. ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 12)

<sup>209</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)”

<sup>210</sup> É de se observar que ali é iniciada a seção constitucional autodenominada de “limitações ao poder de tributar”, numa clara referência ao sentido já empregado por BALEEIRO ponderando sobre os princípios constitucionais tributários.

<sup>211</sup> Tanto assim que HARADA, comentando a previsão do art. 150 assevera: “A disposição *supra* está a indicar que as limitações do poder de tributar não se esgotam nos princípios expressos na Constituição. Outras existem que decorrem do regime e dos princípios adotados pela Constituição e das garantias individuais expressas ou implicitamente por ela asseguradas.” (op. cit., p. 145)

Tanto assim que o saudoso tratadista PONTES DE MIRANDA já comentava aquela posição não taxativa e concentrada diante do texto constitucional passado, afirmando que:

a enumeração de alguns direitos na Constituição não pode ser interpretada no sentido de excluir ou enfraquecer outros direitos que tem o povo. Com isso, invoca-se o fato de o poder estatal estar no povo; e ao mesmo tempo se alude a ser sistema, ser todo, a Constituição ser escrita de princípios que perpassam por toda ela.<sup>212</sup>

Em razão de tudo não há dúvidas a respeito da aplicação do Princípio da Eficiência, em todas as suas acepções, seja de orientação ao poder legislativo, como determinação à atuação administrativa, ao Direito Tributário<sup>213</sup>.

Das várias contribuições sobre a avaliação sobre o tema, alguns expoentes da pensamento tributário procuram associar a aplicação tributária a elementos já descritos da eficiência em sua conceituação jurídica genérica.

Neste contexto, natural a implicação deste à conduta do administrador tributário, numa clara associação aos agentes do poder executivo, mas já com a presença da preocupação dos resultados e fins alcançados. Para tanto, ilustra-se com a conceituação de ABRÃO:

Em termos de eficiência tributária, o princípio encerra um comportamento, a própria conduta do administrador em traduzir transparência, normalidade, legalidade, no conjunto de ações voltadas para a legitimidade conseguindo tonificar os resultados práticos, sem formalismos, ou burocracias que acarretam desperdícios.<sup>214</sup>

Mas há de ser observado que tal recuperação não se limita a observar uma conduta qualquer do administrador, mas naquela orientação definida explicitado pela exposição de motivos da reforma administrativa de 1998. Ou seja, a busca dos melhores benefícios possíveis, dos melhores resultados de uma atuação administrativa. No mesmo sentido fixou-se HUGO DE BRITO MACHADO:

---

<sup>212</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 – com a Emenda nº 1, de 1969**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1987, tomo V, p. 659

<sup>213</sup> Tanto assim que diversos juristas e tributaristas reunidos no XXXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, organizado pelo Centro de Extensão Universitária ([www.ceu.org.br](http://www.ceu.org.br)) em 21.10.2005, debateram tal tema para aprofundar a incidência do princípio da eficiência em matéria tributária, sendo precedido pela publicação de uma série de pequenos artigos sobre o tema. (**Princípio da Eficiência ...** . MARTINS (coord.). op. cit.)

<sup>214</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. *Ibid.*, p. 83

A nosso ver, a adequada compreensão do princípio da eficiência em matéria tributária exige que se considere o objetivo da atividade de tributação sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum, porque na verdade a tributação é simplesmente uma atividade-meio, instrumental, para viabilizar a atividade-fim do Estado que consiste na prestação de serviços à comunidade.<sup>215</sup>

Mas, tudo isto dentro do contexto dos demais preceitos e princípios do sistema constitucional, porque a unidade sistêmica exige que a atuação estatal busque sim aqueles resultados tributários mais vantajosos para a coletividade, respeitando, de outra visada, os demais limites do poder. Não se pode deslembrar que uma atuação eficiente será também respeitosa dos direitos dos cidadãos, dos contribuintes, portanto, harmônica com os demais princípios constitucionais.

Por tal razão, válida a conclusão inicial de que a eficiência como medida da atuação tributária será também aquela que, respeitados os direitos fundamentais, obtém uma arrecadação justa, com a transferência da melhor e maior quantidade de riqueza, nos limites da capacidade contributiva, com o menor dispêndio de recursos e esforços administrativos.

Ainda que não se reduza o conteúdo da eficiência ao da economicidade<sup>216</sup> – prevista em nosso ordenamento constitucional no art. 70<sup>217</sup> – os conceitos podem ser aproximados, especialmente para designar esta rumo de eficiência na fixação tributária.

Esta acepção é adotada também por GABARDO, ao afirmar que a eficiência é também no sentido de “tornar o trabalho mais produtivo possível, adquirindo a maior quantidade de riqueza com o mínimo de dispêndio de energia”<sup>218</sup>. E também por OCATVIO CAMPOS FISCHER, para quem “*é possível dizer que a eficiência no direito*

---

<sup>215</sup> Ibid., p. 53

<sup>216</sup> Com tal fundamento constitucional, toda a verificação daquele equilíbrio na relação custo/benefício da atuação administrativa, sobretudo para servir de fundamento para a verificação dos resultados obtidos na gestão dos recursos orçamentários disponibilizados. Representa, portanto, significativo instrumento para a verificação do planejamento estatal diante das medidas executadas e empreendidas e os saldos positivos delas conseqüentes.

<sup>217</sup> “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

<sup>218</sup> GABARDO. Op. cit., p. 28

*tributário significa ter mais receita com o menor gasto; seja do ponto de vista da instituição e regulamentação dos tributos, seja pela atividade administrativa*”<sup>219</sup>.

Neste particular, curioso observar que em outros ordenamentos o conceito de eficiência já é explicitamente associada a matéria tributária, como na disciplina portuguesa, especialmente a partir da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA). Entretanto, tal positivação, conforme notícia SALDANHA SANCHES, deu-se em razão da coesão sistêmica do ordenamento:

O poder de criar impostos regionais ou o de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais deve ser exercido respeitando o princípio da congruência ou da coerência fiscal, expressamente previsto na al. a) do art. 45º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA). (...) É justamente isso que se encontra expresso na al. g) do mesmo artigo 45º da LFRA. O que nos diz esta norma? Que o princípio da eficiência funcional implica que o sistema fiscal deverá “*incentivar o investimento nas Regiões Autónomas e assegurar o desenvolvimento económico e social respectivo*”.<sup>220</sup>

E, ainda aproveitando a experiência legislativa portuguesa, o referido autor nos apresenta o mesmo caminho de compreensão, a partir de normativo produzido nos Açores. Eis a continuação do exposto por SALDANHA SANCHES:

Nos Açores, o Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de Janeiro, na sua última redacção, conferida pelo Decreto Legislativo Regional nº 1/2007/A, de 23 de Janeiro, adapta o sistema fiscal nacional às especificidades daquela Região Autónoma. Depois de determinar que as adaptações “*são feitas no respeito, designadamente, pelos princípios da coerência entre o sistema fiscal nacional e o sistema fiscal regional, da legalidade, da flexibilidade e da eficiência funcional dos sistemas*” (artigo 2º) (...)”<sup>221</sup>

Desta feita, é correto sim concluir que a atividade tributária recepciona o Princípio da Eficiência de forma a orientar para o adequado atingimento dos seus fins, guiando os seus agentes<sup>222</sup>. Mas não apenas de forma genérica; efetivamente influenciando o agente tributário, tanto administrativo, como o legislador, para incorporar, em suas tarefas, aquele conteúdo idealista, do desejo da eficiência em todas as suas acepções e atividades.

<sup>219</sup> In **Princípio da Eficiência ...** . MARTINS (coord.). op. cit., p. 268 – grifos do original

<sup>220</sup> Op.cit., p. 101 – grifos do autor

<sup>221</sup> Ibid., p. 103 – grifos do original

<sup>222</sup> “O princípio da eficiência, em matéria tributária, pode ser conceituado como a utilização de meios para obter a melhor finalidade sem cometer erros.” (GONÇALVES, Antonio Manoel. In: **Princípio da Eficiência ...** . MARTINS (coord.). op. cit., p. 157)



Associada aos conceitos de justiça, na formulação de RAWLS, a eficiência por agregar um argumento procedimental importante na atuação tributária, de forma a verificar a adoção dos amoldados instrumentos tributários. Por tudo isto, válida a transcrição da contribuição de MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES:

O princípio da eficiência em matéria tributária pode ser conceituado como a atuação da administração que respeita direitos e garantias do contribuinte, com uma política tributária justa que respeita a capacidade contributiva do cidadão, com soluções adequadas no exame das questões tributárias, sem burocracia, com a maior celeridade na solução de controvérsias, em obediência a uma estrutura jurídica hierarquicamente construída que parte da Constituição, indo até as decisões concretas da Administração Pública e do Poder Judiciário, passando pelo Poder Legislativo, que *deve elaborar leis em conformidade com preceitos constitucionais*.<sup>223</sup>

Enfim, observa-se o amplo campo do acolhimento do sentido de eficiência, não só na prática administrativa, mas inclusive no respeito aos demais conteúdos valorativos da tributação na formulação de uma política tributária coerente sistemicamente com uma política fiscal.

### **2.3 Os Limites do Princípio da Eficiência Tributária**

De todo, o asilo da eficiência em matéria tributária encontrará limitações formais e materiais em sua aplicação, não consentido que qualquer medida seja adotada em seu nome. Numa quase óbvia percepção constitucional, tal princípio somente terá aplicação válida se compatível com os demais conteúdos constitucionais, especialmente aqueles ligados à legalidade e a segurança jurídica.

A legalidade, se vista como um engessamento contra a melhor eficiência na prática de ato, face à impossibilidade de inovação, traz consigo, por outro lado, a racionalidade de atuação administrativa, dotada de prévia transparência do comportamento estatal, além da uniformidade de desempenho e isonomia em face dos contribuintes.

Como recorda-se no escólio sempre decisivo de EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA:

---

<sup>223</sup> Idem, p. 107

La legalidad de la Administración no es así una simple exigencia a ella misma, que pudiese derivar de su condición de organización burocrática y racionalizada: es también, antes que eso, una técnica de garantizar la libertad.<sup>224</sup>

Tanto assim que o Mestre CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO recupera aquela unidade política-jurídica na percepção da Legalidade numa visão mais profunda do seu valor como uma exigência de desempenho dos governantes e, conseqüentemente, dos demais agentes públicos:

Para avaliar corretamente o princípio da legalidade e captar-lhe o sentido profundo cumpre atentar para o fato de que ele é a *tradução jurídica* de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto – o administrativo – a um quadro que embarque favoritismos, perseguições ou desmandos.<sup>225</sup>

Não só no sentido da atuação administrativa, mas corolário natural da Legalidade estarão presentes a segurança jurídica pela certeza do direito e a não arbitrariedade de comportamentos, devidamente embebecidos pelos valores éticos.

Cediço que, considerado preceito fundamental e aspecto material para os fins do estabelecimento das normas de organização dos Estados, a legalidade tributária foi constitucionalizada passando a carta política a figurar como fonte formal primária. Tal constitucionalização e importância não é peculiaridade nacional, tanto assim que o professor português BRAZ TEIXEIRA pontifica sentido a ser dado:

A lei constitucional, que ocupa em primeiro lugar na hierarquia das fontes do Direito, tem no plano tributário particular importância, na medida em que não só define alguns princípios básicos, aos quais o legislador ordinário deve obedecer ao estruturar o ordenamento fiscal, como limita também o campo reservado às restantes formas normativas em matéria de impostos.<sup>226</sup>

A colocação do Princípio da Legalidade em termos constitucionais adequou-se perfeitamente à moldura da teoria do ordenamento das normas fundamentais, sobremaneira para conferir à lei, em sentido estrito, a função exercida pela norma secundária que integraria o sistema. Assim, a lei instituidora da exação preencheria

<sup>224</sup> ENTERRÍA, Eduardo García; FÉRNANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**. 2ª. ed., v. II, Madri: Civitas, 1981, p. 48

<sup>225</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 25ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 100

<sup>226</sup> Op. cit., p. 81

aquela função de normatização da hipótese de incidência tributária definindo a moldura necessária, como destaca AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE:

Partindo da definição de tributo como norma jurídica secundária, não autônoma, e entendendo a norma jurídica como imputação de um conseqüente a um antecedente, isto é, ocorrendo, no mundo fático, a circunstância hipoteticamente prevista no antecedente normativo, deve ser o conseqüente, cumpre-nos estudar cada uma das partes da norma jurídica tributária, a saber, o antecedente (hipótese) e o conseqüente (mandamento).<sup>227</sup>

Por isto, no direito brasileiro, não basta a lei simplesmente criar outro tributo. A lei instituidora do tributo tem que prever todos os elementos necessários para a existência desse tributo, ou seja, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, etc., naquele, que se acostumou associar, como o princípio da tipicidade<sup>228</sup>.

Assim, a legalidade, com a imposição dos elementos típicos do tributo, trará para a sociedade um amplo conhecimento, agregado ao sentido de segurança decorrente, quanto as exações fiscais, não sendo válida qualquer medida – ainda que fundada em considerações sobre eficiência – para a exigência de valores não resultantes da norma legal.

Recorde-se que, ainda sendo objeto de muitas críticas<sup>229</sup>, o Código Tributário Nacional, elencou alguns parâmetros sobre a interpretação e aplicação das leis tributárias, ilustrando-se, por ora, a circunscrição dos contornos da analogia<sup>230</sup> e demais

<sup>227</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 44

<sup>228</sup> O debate sobre a sua caracterização mais fechada ou não passa ao largo dos objetivos deste trabalho, mas para os quais posicionam-se em favor de um tipicidade cerrada ALBERTO XAVIER (**Princípio da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978), entre outros, e de forma a propor uma concepção menos rigorosa RICARDO LOBO TORRES, nas diversas obras aqui citadas, mas especialmente em: O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível na internet: [www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br). Acesso em 07 de janeiro de 2009

<sup>229</sup> “Paralelo de monta só se encontra na *Ley General Tributaria* da Espanha, que, sendo prolixa, também destacou uma seção para a *Interpretación* (título I, capítulo II, seção II). Sucede que ao dedicar um capítulo inteiro à interpretação e à integração da legislação tributária o CTN trouxe mais dúvidas e insuficiências que solução para os problemas.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação...** op. cit., p. 25)

<sup>230</sup> “A citada lei complementar agasalhou, assim, a tese consagrada pela maioria dos autores (Giannini, Beslunce, Villegas), que aceitam a analogia, mas com restrições. Estas restrições são exigidas pela Constituição, que consagra o princípio da legalidade tributária. Por via de analogia não se pode criar tributo, muito menos designar sujeitos passivos, dispor sobre fatos geradores etc. nenhum dos elementos privativos da lei formal, citados no art. 97 do CTN, podem ser decorrentes da analogia (...) Se a criação da obrigação tributária é matéria reservada à lei, é certo que para tal criação não se pode empregar a analogia. A Constituição não admite exigência de tributo não previsto em lei.” (MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 2ª. ed. rev.aum. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 223 – segundo volume)

mecanismos de suprimento de lacunas os quais, naturalmente, objetivam preservar a legalidade em prol da impossibilidade de fixação discricionária ou não uniforme de um comportamento dos agentes administrativos.

E, antes mesmo da edição do Código Tributário Nacional com suas previsões sobre tal, a doutrina nacional já imputava o senso de legalidade como limitador da atuação administrativa. A título histórico, RUY BARBOSA NOGUEIRA já comentando sobre a limitação dada pelo Princípio da reserva de lei estrita:

Em face desse princípio, em nossa sistema não pode ser aplicado método interpretativo de construção, integração ou extensão, de que resulte a *criação* ou *modificação* do tributo, pois se a lei não o previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor, *por outra via*.<sup>231</sup>

Portanto, recepcionadas estas barreiras históricas, fruto da consagrada legalidade, seus consectários e outros princípios correlatos e dela derivados, por todos os iguais motivos, as aspirações de eficiência limitarão os legisladores e agentes administrativos à imposição tributária. No fundo, todo o catálogo das limitações constitucionais e seus princípios explícitos e implícitos produzirão tal impedimento, exigindo que a eficiência seja compatibilizada com os demais preceitos.

Como já afirmou HUMBERTO ÁVILA “uma das particularidades da Constituição Brasileira é sua gama de princípios”<sup>232</sup>. Isto para concluir que “todos estes princípios limitam o poder de tributar, na medida em que o Estado passa a ter de concretizar todos os fins (in) diretamente determinados pelos princípios constitucionais”<sup>233</sup>.

Mas não apenas os princípios constantes do catálogo do subsistema constitucional tributário, mas também aqueles derivados de outros pavimentos da Carta Política que repercutem na atividade tributária. Qualquer que seja o peso atribuído, o valor constitucional da Moralidade também formula considerações importantes para a imposição tributária que balizará a adoção do Princípio da Eficiência.

---

<sup>231</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2ª. ed. rev. aum. São Paulo: Bushatsky, 1974. (reprodução do original impresso em 1965)

<sup>232</sup> **Sistema Constitucional Tributário**. Ob. cit., p. 274

<sup>233</sup> *Ibid.*, p. 275

Por este prisma, já era apontada tal associação antes mesmo da reforma da Emenda nº 19 com a explicitação do vocábulo ‘eficiência’, como ilustra o Ministro JOSÉ DELGADO<sup>234</sup>:

A moralidade tem a função de limitar a atividade da administração. Exige-se, com base nos postulados, que a forma, que o atuar dos agentes públicos atenda a uma dupla necessidade: a de justiça para os cidadãos e de eficiência para a própria administração, a fim de que se consagrem os efeitos-fins do ato administrativo consagrados no alcance da imposição do bem comum.

Mas não apenas a moralidade passa a ser determinante para uma busca da eficiência nas condutas do poder público. Todos os demais princípios regedores da atividade administrativa exercerão influência decisiva em tal compreensão. Isto se dá porque, como diz WLADIMIR DA ROCHA FRANÇA:

os princípios jurídicos não devem ser encarados como comportamentos estanques, incomunicáveis. É preciso que o operador jurídico compreenda que os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência são elementos que devem ser conjugados para o melhor entendimento do regime jurídico-administrativo.<sup>235</sup>

Os mesmos sentidos serão dados ao campo tributário.

Há inclusive algumas contribuições unificando hierarquicamente os sentidos da eficiência com o da moralidade<sup>236</sup>, mas acreditamos que melhor será sua integração de forma a satisfazer aquele atingimento da eficiência como medida de justiça. Associando tais conceitos JOSÉ BOSCO COELHO PASIN aduz inclusive o significado do novel princípio em face do anterior:

O mandamento da eficiência – decorrente da objetividade – guarda uma estreita relação com o princípio da moralidade – sem dúvida, aplicável de forma incondicional no âmbito impositivo –, porque praticamente toda ineficácia no âmbito público constitui uma inequívoca falta de moralidade.<sup>237</sup>

---

<sup>234</sup> DELGADO, José Augusto. O princípio da moralidade administrativa e a Constituição de 1988. **BDjur**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/9917>>. Acesso em: 17 set. 2007.

<sup>235</sup> Op. cit., p. 171

<sup>236</sup> DIAS, Jefferson Aparecido. Op. cit.

<sup>237</sup> In **Princípio da Eficiência ...**. MARTINS (coord.). op. cit., p. 179

Tanto assim que, ainda que não acolhendo o sentido já debatido em terras nacionais para o conteúdo do Princípio da Moralidade extraída igualmente do caput do art. 37, KLAUS TIPKE<sup>238</sup> já apresentava conteúdo valorativo de moral à imposição tributária.

Assim, não obstante o Princípio da Eficiência formule conteúdo também para o campo tributário e, neste sentido, permite o reforço de alguns outros valores jurídicos numa associação com os demais preceitos do sistema constitucional e uma melhor adequação dos tributos ao sentido de justiça, não servirá para uma aplicação absoluta, ampla, geral e irrestrita. Nada justificará quaisquer medidas em nome único de uma eficiência, encontrando esta limitação natural nos preceitos do catálogo de vedações tributárias e nos demais predicados da organização do Estado.

Mesmo porque a eficiência não constituirá apenas um princípio guia da Administração Pública, mas sim um dever de eficiência que determina a busca das finalidades, da produção satisfatória do melhor desempenho estatal, conjuminando todos os predicados da organização do Estado. De forma precisa, HUMBERTO ÁVILA<sup>239</sup> corrobora tal conclusão:

Eficiente é a atuação administrativa que promove de forma satisfatória os fins em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos. Para que a administração esteja de acordo com o dever de eficiência, não basta colher os meios adequados para promover os seus fins. A eficiência exige mais do que a mera adequação. Ela exige satisfatoriedade na promoção dos fins atribuídos à administração. Escolher um meio adequado para promover um fim, mas que promove o fim de modo insignificante, com muitos efeitos negativos paralelos ou com pouca certeza, é violar o dever de eficiência administrativa. O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de promoção satisfatória dos fins atribuídos à administração pública, considerando promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim.

Exatamente em razão desta necessária verificação do campo da eficiência em cumprimento a um dever é que permite-se afirmar a imperiosa agregação daquele princípio a um determinado fim estatal, sendo, pois, princípio vazio de conteúdo próprio, verdadeiramente formal de legitimação da atuação estatal.

---

<sup>238</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Trad. M. Herrera Molina. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2002

<sup>239</sup> ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na Atividade Administrativa. **Revista Eletrônica de Direito de Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, nº 04, outubro/novembro/dezembro de 2005, disponível na internet <[www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br)> . Acesso em 19 de outubro de 2008

Por isto e de igual desenho, os direitos e garantias individuais dos administrados e dos contribuinte, por óbvio, implicarão em barreiras jurídicas para as medidas que sejam puramente resultados de uma compreensão de eficiência, já que, em nome desta, não se justifica que o poder público possa tudo fazer, como já afirmara MARILENE TALARICO. Ou como sugere, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER “pode-se asseverar, categoricamente, que eficiência tributária não significa a busca incessante do aumento da arrecadação, porque esta não pode ser alcançada em detrimento dos direitos fundamentais”<sup>240</sup>.

Natural resultado de tudo isto será a necessidade de observação do binômio, dever do Estado e direito dos administrados para a aplicação dos conceitos de eficiência. O Estado tributante não pode tudo em nome daquele predicado, cabendo sua ponderação na busca daqueles fins satisfatórios com o respeito dos direitos dos contribuintes.

## 2.4 Eficiência e edição de normas gerais

Se, por um lado, a introdução constitucional da eficiência representa novidade explícita no ordenamento pátrio, de outro, é possível reconhecer que a história nacional já registrou movimentos em prol de uma eficiência tributária no sentido da racionalização e de uma melhor praticidade no relacionamento tributário, especialmente naquele sentido de segurança.

Atente-se que, desde a proclamação da República com a introdução do princípio federativo e a atribuição de autonomia aos diversos entes da federação, inclusive com imputação de poder de tributar e receitas próprias a cada um deles, o reclamo para uma racionalidade caminhou também para a exigência de um mínimo de uniformização<sup>241</sup>.

---

<sup>240</sup> In **Princípio da Eficiência ...** . MARTINS (coord.). op. cit., p. 267

<sup>241</sup> No início da segunda metade do século passado este debate sobre o cotejo das autonomias dos entes políticos e a necessidade de alguma uniformidade foi caloroso, sendo produzido, naquele momento, diversos e robustos trabalhos para delimitar o campo possível das normas gerais e seus limites, como ilustra a célebre palestra do Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, proferida em 28 de agosto de 1953, na Fundação Getúlio Vargas e posteriormente publicada (SOUSA, Rubens Gomes. Normas Gerais de

Num sistema federativo, é sabido que cada um dos entes disciplinará as estruturas das suas exações, sem o necessário cuidado de um tratamento coerente com as demais determinações tributárias dos outros entes, sendo imperiosa a elaboração de uma norma geral em prol da eficiência. Bastará imaginar a situação de um determinado contribuinte, cuja atividade implique na ocorrência de fatos geradores de tributos de mais de um dos entes federativos e um eventual tratamento distinto para situações que se inter-relacionem ou, mais agravado, com normas específicas conflitantes. Certamente, as implicações devidas por este contribuinte lhes imporão um custo – inclusive financeiro, administrativo e burocrático – na sua satisfação dos interesses relativos àqueles tributos que se distanciam dos conceitos de eficiência.

Tal situação é novamente registrada por RUBENS GOMES DE SOUSA, descrevendo o ordenamento nacional antes da edição da Lei nº 5.172<sup>242</sup>, de 1966<sup>243</sup>, com as normas gerais sobre a matéria tributária. Eis a lavra do saudoso mestre:

Finalmente, um grave defeito da legislação positiva é que problemas regidos pelos mesmos princípios recebem de leis diferentes um tratamento jurídico diversos e muitas vezes contraditório.

Todos estes inconvenientes seriam minorados se existisse uma lei que fixasse determinados princípios gerais, a serem obrigatoriamente observados pelas leis tributárias federais, estaduais e municipais. Reconhecendo essa necessidade, a Constituição de 1946, no art. 5º n. XV letra 'b' atribuiu competência à União para legislar sobre “normas gerais de direito financeiro”.<sup>244</sup>

Fundado em tal premissa, o sistema constitucional brasileiro manteve evolução para determinação de diversas matérias ancoradas em tais normas gerais, sendo hoje comum a previsão de temas em competência concorrente<sup>245</sup> com o Congresso Nacional recebendo autoridade para editar normas gerais sobre tais matérias.

---

Direito Financeiro. **Revista de Direito Administrativo** Rio de Janeiro, nº 37, 12-34, 1953). Contudo, em todos estes momentos, o fito da uniformização de determinado comportamento é explícito, como ilustra passagem daquele artigo: “E por outro lado compensamos esta maior elasticidade com a ressalva de que a competência federal só deve ser exercida quando a uniformidade legislativa seja inerente à atuação do preceito constitucional”. (Ibid., p. 17)

<sup>242</sup> A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi nominado como Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36, de 13 de maio de 1967, que assim dizia no seu art. 7º: “Art. 7º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores passa a denominar-se “Código Tributário Nacional”.

<sup>243</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 27/10/1966, p. 12.452

<sup>244</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4ª. ed. póstuma, 2ª. tir.. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 190

<sup>245</sup> Diante dos termos expostos na Constituição (art. 24), estamos diante de uma repartição vertical de competência, em que a competência para legislar sobre uma mesma matéria é distribuída entre a União, os Estados e o Distrito Federal. Nesta, caberá à União traçar as linhas gerais, e aos Estados e ao Distrito



Neste rol de matérias submetidas, desde a modificação referida ainda na vigência da Constituição de 1946, consta o direito tributário, tal qual hoje constante no art. 24, I<sup>246</sup> da Carta de 1988. Mais do que isto. Nos termos do sistema tributário nacional, de forma a guardar mínima uniformidade entre os entes tributantes, devemos ter sempre uma legislação que compreenda as regras básicas da matéria tributária<sup>247</sup>. Tal necessidade, além de consignada na parte inicial da Constituição ao tratar da competência concorrente (art. 24, I), devendo a União editar lei com normas gerais, é detalhada no artigo 146<sup>248</sup> da CF que estabelece a função da lei complementar tributária, a qual conterà obrigatoriamente as normas gerais de tributação.

O escopo desta norma não está no tratamento de matérias de interesse de apenas um dos entes, mas sim no tratamento de questões pertinentes a todo o poder

---

Federal preencher o restante, adaptando a matéria prevista nas normas gerais às peculiaridades e às exigências locais. A lei federal funcionará como princípio para a elaboração legislativa dos Estados e do Distrito Federal, sendo que todas os entes políticos deverão elaborar as suas normas específicas, respeitando os parâmetros dados por aquela norma geral.

<sup>246</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

<sup>247</sup> Alguns autores, como se ilustra por ROQUE CARRAZZA, sustentam, em nome da autonomia dos entes federativos, a impossibilidade da norma geral tratar de forma larga sobre as matérias a ponto de limitar de forma substancial o poder de cada um dos entes. (**Curso de Direito ...**, op. cit., pp. 404-410)

<sup>248</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Parágrafo Único. A lei complementar de que trata o inciso III, “d” também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I. será opcional para o contribuinte;

II. poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III. o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV. a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro único de contribuintes.

público tributante, evitando e compondo conflitos entre as diversas unidades. Como já registrará RUY BARBOSA NOGUEIRA:

A idéia que inspirou a criação da lei complementar no campo tributário foi exatamente a de obter um ato representativo, não apenas dos interesses da União como fisco federal, mas do interesse de toda a nação para poder resolver conflitos tributários entre os vários fiscos que há muito vem ocorrendo na tributação brasileira.<sup>249</sup>

Tanto assim que a doutrina nacional há muito aventou sobre o sentido das normas gerais<sup>250</sup> na acepção empregada pela Constituição, especialmente para reconhecer o viés de uniformidade, como na lapidar síntese do Ministro MOREIRA ALVES em voto, na apreciação da Representação nº 1.150-RS: “seriam normas gerais, no sentido constitucional, aquelas preordenadas para disciplinar matéria que o interesse público exige seja unanimemente tratada em todo o país”<sup>251</sup>.

Tal sentido flui por todo o ordenamento constitucional, em seus diversos subsistemas, mas sempre visando a uniformidade do interesse público, gerando uma melhor eficiência nas relações jurídicas derivadas daquelas matérias por meio da coesão e coerência na atuação dos diversos entes federativos.

Por este motivo, procura conceituar ALICE BORGES, em prol da sistematização constitucional:

Assim, segundo entendemos, são normas gerais que, por alguma razão, convém ao interesse público sejam tratadas por igual, entre todas as ordens da Federação, para que sejam devidamente instrumentalizadas e viabilizados os princípios constitucionais com que tem pertinência. A bem da ordem harmônica que deve manter coesos os entes federados, evitam-se, desse modo, atritos, colidências, discriminações, de possível e fácil ocorrência.<sup>252</sup>

No mesmo sentido, MARCO AURÉLIO GRECO:

Assim, as “Normas Gerais” são disposições que regram determinadas matérias consideradas pelo legislador complementar como devendo

<sup>249</sup> **Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário**. Op. cit., p. 49

<sup>250</sup> “Gerais, é claro, todas as normas jurídicas o são. É da essência das normas o serem genéricas, abstratas e dotadas de força coercitiva. Pareceria, à primeira vista, ser tautológica a expressão, mas não o é. Trata-se, ao invés disso, de noção da maior utilidade e funcionalidade”. (BORGES, Alice Gonzalez. **Normas Gerais no Estatuto de Licitações e Contratos Administrativos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 26)

<sup>251</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repres. nº 1.150-RS - plenário, rel. Min. Aldir Passarinho, j. em 16/05/1985, **Diário de Justiça**. Poder Judiciário, Brasília, DF, de 25/10/1985, p. 19145

<sup>252</sup> Op. cit., p. 26.

possuir tratamento uniforme a ser atendido por todas as entidades tributantes.

Esta figura encontra-se em consonância com as demais que objetivam dar ao sistema tributário um tratamento único.<sup>253</sup>

Evitando percalços numa atividade estatal – como a tributação – a norma geral produz evidente eficiência na gestão tributária do poder público e dos particulares submetidos a tal dever fundamental, sobretudo em razão da concretização dos princípios constitucionais. Como salienta IVES GANDRA, no caso do sistema tributário nacional, “é, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos da legislação ordinária”,<sup>254</sup>.

Este importante papel foi cumprido pelo Código Tributário Nacional – CTN<sup>255</sup>, não obstante hoje já seja ele objeto de muita discussão e questionamento<sup>256</sup> em suas disposições. Face a esta realidade de grandes questionamentos do Código, muitos já suscitam proposta de atualização e revisão das suas normas, mas não mais são debatidas as utilidades e eficiência da sua existência.

Sem prejuízo da atualidade e pertinência material das disposições do CTN, a eficiência gerada pela existência das normas gerais é inquestionável, como ilustrava GERALDO ATALIBA:

A observação, entretanto, de maior importância para este estudo, está em que as normas gerais, como leis nacionais, são o mais importante instrumento de efetivação prática da harmonia entre as pessoas tributantes, constituindo-se, pois, em complemento eficiente do sistema constitucional tributário e, principalmente, da discriminação de rendas.<sup>257</sup>

Assim, não obstante o conceito preliminar do princípio da eficiência conduzisse ao escopo puramente administrativo, tal importância reflete também a existência de uma adequada norma geral de complementação do subsistema

<sup>253</sup> GRECO. Op. cit., p. 137

<sup>254</sup> **Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988**. Ob. cit., p. 85

<sup>255</sup> Como ilustrou no passado GERALDO ATALIBA: “Ressalvadas estas restrições, é o CTN um excelente instrumento de realização do direito, promoção da ordem jurídica, da harmonia entre as pessoas tributantes e garantia da objetividade para os contribuintes.” (ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**. São Paulo, nº 10, pp. 45-80, p. 80)

<sup>256</sup> Reportagem publicada no Jornal Valor Econômico, dia 06/01/2009, menciona que a grande maioria dos artigos atualmente vigentes no Código Tributário Nacional é objeto de discussão judicial. O título da reportagem já destaca a realidade judiciária nacional: “Pesquisa mostra que quase todos os artigos do CTN são contestados”.

<sup>257</sup> Ob. cit., p. 51

constitucional tributário, harmonizando as condutas dos agentes fazendários e, minimamente, as legislações dos entes políticos.

## 2.5 Eficiência Setorial: o caso do SIMPLES

Relevante exemplo desta eficiência, ponderada do ponto de vista setorial, reside na elaboração da denominada Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, com a regulamentação das questões tributárias para pessoas jurídicas com faturamento até determinados limites, que simplifica o pagamento de diversos tributos e demais questões operacionais que os envolve.

Este processo de simplificação, num claro sentido de aplicação dos conceitos de eficiência, há muito, vinha sendo cogitado por estudos jurídicos, cujos limites e possibilidades invocam as mesmas discussões acerca das autonomias dos entes federativos. Sem prejuízo desta problematização – cuja análise não está compreendida no objeto deste estudo – a simplificação do sistema para pessoas jurídicas de menor capacidade de assunção das diversas obrigações tributárias, especialmente a pluralidade de deveres instrumentais, sempre foi vista como possível elemento de geração de eficiência.

Tempo passado, LOBO TORRES já ilustrava em comentários anteriores às disposições constitucionais atuais sobre o tema:

O princípio da simplificação administrativa também influi sobre as participações na arrecadação. A concentração do poder tributário com o mesmo ente público, mais preparado para administrar os impostos, e o ulterior repasse às outras pessoas de direito público, pode se transformar em meio útil para simplificar e baratear os custos da administração financeira.<sup>258</sup>

De toda forma, mais do que uma comemoração dos economistas que pregam a necessidade de desenvolvimento, tal normatização representa um marco na história jurídico-tributária do país.

Neste ponto, vale lembrar que a redação original da Constituição de 1988 apenas tratava da micro e pequena empresa como uma forma de intervenção do Estado

---

<sup>258</sup> TORRES. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Op. cit., p. 698

no domínio econômico, prevendo-as no art. 179 – portanto, fora do capítulo tributário –, *ex vi*:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A previsão inicial não diligenciou para qualquer uniformização destes tratamentos, sendo registrado alguns casos em que a disciplina de cada um dos entes políticos não guardava maiores correlações ou sintonias com aquela editada pelos demais. Contudo, a partir da previsão do legislador constituinte originário, o Governo Federal editou a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996<sup>259</sup>, instituindo o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, alcunhado rapidamente de SIMPLES.

Mas a limitação constitucional era clara quanto à envergadura: o Congresso Nacional somente poderia legislar para os tributos federais, simplificando os seus procedimentos, mas falecendo de competência para tratar dos impostos estaduais e municipais, aí naturalmente incluídos o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e prestações de Serviços de comunicação e transportes intermunicipal e interestadual – ICMS e o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS.

Mas, como agora afirma a própria justificação do projeto da nova lei, os objetivos são mais abrangentes de forma a viabilizar aquela uniformização e, por consequente, a eficiência, também para a disciplina desta matéria específica:

o sucesso do SIMPLES federal, estimulou sua criação em 21 Estados da Federação, onde foram criados sistemas simplificados para tributos estaduais no âmbito de suas competências. Entretanto, os limites de enquadramento das empresas e as alíquotas de recolhimento são muitos diferenciados entres os Estados da Federação.

A previsão constitucional acabou para apresentar uma distorção no sistema tributário, como fruto natural da autonomia dos entes políticos que compõem nossa

---

<sup>259</sup> BRASIL. Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 06/12/1996, p. 25.973

federação. Havia um único objetivo de simplificação, mas vários meios de fazê-lo, sem qualquer uniformidade ou reciprocidade, gerando óbvia deficiência ao sistema.

A solução começou a ser redefinida pela Emenda Constitucional nº 42, de dezembro de 2003<sup>260</sup>, que trouxe a boa experiência do SIMPLES federal para dentro do capítulo do Sistema Tributário Nacional, incorporando ao artigo 146 uma nova alínea ao inciso III e inclusão de parágrafo único<sup>261</sup>. Além de aumentar o rol de matérias a serem uniformizadas entre as unidades federativas por meio das normas gerais, foram ali estabelecidos os pilares constitucionais de um novo modelo.

Como já tivemos oportunidade de afirmar:

este princípio de uniformização e encerramento das normas próprias de cada um dos entes políticos é tão claro no legislador constituinte, tanto assim que a reforma de 2003 determinou a cessação da validade das normas federais, estaduais, distritais e municipais sobre o tratamento da micro e pequena empresa.<sup>262</sup>

Claro que muitos comentários ainda serão produzidos para o “Super Simples” ou “Simples Nacional” numa referência à redução dos custos de transação e das naturais exigências, aumentando o estímulo aos empreendimentos e, por via de consequência, ao desenvolvimento nacional<sup>263</sup>, mas as primeiras notícias divulgadas pelos próprios órgãos de administração tributária do sistema já dão conta de algum sucesso inicial<sup>264</sup>.

Contudo, o ponto chave da nova lei reside nesta uniformização. *A uma*, passam a existir definições nacionais, com patamares de faturamento anual bruto para conceituação de micro e pequena empresa, findando com eventuais divergências de conceituação destes parâmetros. *A duas*, o maior avanço da simplificação das

<sup>260</sup> BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, DF, 31/12/2003, p. 3

<sup>261</sup> já transcritos em nota anterior

<sup>262</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Resumo de Direito Tributário**. 1ª. ed. Niterói: Impetus. 2006, p. 37

<sup>263</sup> Mas as primeiras impressões já são neste sentido, como ilustram MARINS e BERTOLDI: “Esse modelo corporifica ampla reforma do sistema tributário aplicável às empresas instaladas nos estratos mais baixos de faturamento, justamente onde se localiza o maior número de empreendedores. Desta forma, o novo regime deverá abranger significativa base de contribuintes. Mais do que uma mera reforma de parcela do sistema, cremos que esse regime o reconfigura ou mesmo reprojeta para importante fração da atividade econômica brasileira, promovendo inclusão social e incentivando a formalização de pequenas atividades econômicas”. (MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 24)

<sup>264</sup> Conforme notícia divulgada pela receita federal, foram recebidas no primeiro semestre de 2008 mais de 2,3 milhões de declarações de pequenas empresas e de pequeno porte que se submeteram ao novo sistema. BRASIL. Secretaria da Receita Federal, Ministério da Fazenda. Notícias, disponível em [http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticosrfsinot/2008/07/01/2008\\_07\\_01\\_15\\_54\\_28\\_333919941.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticosrfsinot/2008/07/01/2008_07_01_15_54_28_333919941.html), acesso em 20 de novembro de 2008.

obrigações tributárias estará na arrecadação diferenciada e simplificada, relativa a impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. O texto permite, por via de consequência, a possibilidade de inclusão no “Super Simples ou Simples Nacional” do ICMS e do ISS, com o pagamento dos impostos e contribuições federais que já são arrecadados na experiência anterior do SIMPLES relacionado aos tributos federais (IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, INSS Patronal e IPI).

Por óbvio, mesmo depois de ocorrida a promulgação da lei, será mantida a necessidade de manutenção deste espírito de uniformização e eficiência na regulamentação das medidas ali previstas, com um natural desgaste político entre o governo federal e algumas unidades da federação face ao interesse particular de algum destes agentes envolvidos.

Mas, ainda que haja qualquer resistência de alguns entes políticos, a uniformização esta definitivamente sedimentada no cenário tributário. Isto porque, importante observar que, ao contrário da lei federal anterior, este novo diploma nacional<sup>265</sup> possui natureza de lei complementar, dado que regulamenta norma geral do art. 146 da Constituição Federal. Tal *status* lhe preservará de eventuais medidas provisórias ou de outros ataques que possam lhe retirar a essência uniformizadora do Sistema Tributário Nacional.

Ademais, a modificação agora introduzida e experimentada deve ser compreendida no sentido da corporificação dos diversos princípios do sistema constitucional nacional, valendo-se de medidas de eficiência para dar efetividade aos demais valores consagrados. Para tanto, válida a referência de MARINS e BERTOLDI:

Nesse diapasão, a instituição do ‘Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte’, ou apenas “Simples Nacional” (art. 12 e ss), pode representar a mais expressiva iniciativa de caráter tributário no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, pois vitaliza valiosos princípios consagrados no capítulo constitucional da Ordem Econômica, que, até então, permaneciam carentes de implementação eficaz.<sup>266</sup>

Por tudo, da mesma forma que a anterior experiência para edição de norma geral como corporificou o Código Tributário Nacional, a previsão de tal sistemática

---

<sup>265</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 15/12/2006, p. 1

<sup>266</sup> Ob. cit., p. 23/24

para o tratamento das microempresas e empresas de pequeno porte também deve ser reconhecida como medida de eficiência em matéria tributária<sup>267</sup>, trazendo inúmeros benefícios sociais.

O registro positivo é dado por MARCUS ABRAHAM:

Ademais, não podemos deixar de identificar os efeitos positivos concretos da medida que, ao unificar oito tributos (federais, estaduais e municipais), simplificando o cumprimento das obrigações acessórias, sem lhes aumentar a carga fiscal, e ainda conferindo uma série de benefícios fiscais, permite a introdução no “mercado formal” de empresas e empresários individuais que se encontravam à margem da legalidade.<sup>268</sup>

Como se vê, tal normatização de busca de uma simplificação e dotação de mais eficiência setorial, além das evidentes vantagens na administração tributária, integra a disciplina fiscal a outros valores e preceitos do Sistema Constitucional Nacional, prestigiando a anteriormente propagada unidade.

---

<sup>267</sup> Ainda que sem concordar com algumas conclusões apresentadas, válida a observância da contribuição de OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO: “No âmbito especificamente tributário, a eficiência, exigida pela Constituição Federal de 1988, restringe-se ao cumprimento de suas normas, de modo que, embora seja aspiração de todos nós um sistema tributário mais eficiente possível, a Carta Política atual não previu, propriamente, um princípio de eficiência do sistema tributário brasileiro. Estipula ela, apenas, uma série de normas, com marcante carga programática, nas quais podemos enxergar uma certa dose de busca de eficiência do Sistema Tributário Nacional, cabendo citar, a título ilustrativo, as seguintes: (...) - o art. 146, III, *c* e *d*, preceptivos que atribuem competência para à lei complementar para estabelecer no âmbito das normas gerais (...); - o parágrafo único do art. 146 (EC 42/2003), que confere poder à lei complementar para instituir um regime único de arrecadação dos imposto e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (...)” (In: **O Princípio da Eficiência ...** MARTINS, op. cit., p. 293)

<sup>268</sup> ABRAHAM, Marcus. **As Emendas Constitucionais Tributárias e os 20 Anos da Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 192



### 3. EFICIÊNCIA NA FUNÇÃO LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA

Como asseverado anteriormente, apesar de constante no caput do art. 37 constitucional, os atributos do Princípio da Eficiência não se limitam às atuações administrativas ou dos agentes do Poder Executivo. Reconhecido como estampa de um novel valor atribuído à organização do Estado Brasileiro, imperiosa também a aplicação à função legislativa, especialmente quanto à matéria tributária face ao primado da legalidade, anteriormente reconhecido.

Desta forma, impõe-se determinar o grau de aproveitamento do conceito introduzido da eficiência para a organização tributária nacional com o respectivo alcance também na função legislativa tributária, especialmente no que se refere ao caráter aberto atribuído ao texto constitucional.

Constata-se que, o sentido da inclusão explícita da eficiência no ordenamento deve ser assumido também como uma diretiva de comportamento estatal que, em todas as suas ações, deverá também ponderar sobre a eficiência<sup>269</sup> das medidas ali adotadas e na sua elaboração. Portanto, sua aplicação, necessariamente, será do mesmo modo dado ao Poder Legislativo.

Tal associação figura-se como óbvia no cumprimento da missão estatal legislativa, sendo negada qualquer resposta em sentido oposto. Tanto assim que de forma provocativa, questiona RACHEL SZTAJN:

Por que, então, não associar eficácia e eficiência na produção de normas jurídicas? Eficácia como aptidão para produzir efeitos e eficiência como aptidão para atingir o melhor resultado com o mínimo de erros ou perdas, obter ou visar o melhor rendimento, alcançar a função prevista de maneira a mais produtiva. Elas deveriam ser metas de qualquer sistema jurídico.<sup>270</sup>

Em idêntica direção, esclareceram GOLDSMITH e VELLOSO, ao apresentarem a compreensão da eficiência como vetor institucional:

E, nesse sentido, dirige-se, fundamentalmente, ao Poder Legislativo, em cuja atividade legiferante devem ponderar sempre os critérios de custo-

---

<sup>269</sup> “O Direito, por sua vez, ao estabelecer regras de conduta que modelam as relações entre as pessoas, deverá levar em conta os impactos econômicos que delas derivarão, os efeitos na distribuição ou alocação dos recursos e os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados”. (SZTAJN, Rachel. **Direito e Economia**. Op. cit., p. 3)

<sup>270</sup> idem, p. 81

benefício, eficácia das medidas *versus* ônus inerentes – financeiros, políticos e sociais. Trata-se da contínua necessidade de ponderação, pelo legislador, da adequação e consistência dos meios utilizados, com probabilidade de sua eficácia, considerando sempre a conciliação do interesse público – de prover os serviços e atribuições que lhe são destacados pela Constituição e, ao privado – de ver satisfeitas, com qualidade e agilidade, as suas necessidades e direitos.<sup>271</sup>

Toda esta aproximação deve ser verificada e diligenciada pelo legislador pátrio ao reconhecer os vários aspectos da tributação, mormente diante do plano de validade das normas fiscais ao sistema constitucional que o fundamenta. Isto porque, aquele sistema de valores estatuídos na Carta Política repercute, como afirmado antes, igualmente nas definições legislativas, com a previsão do conjunto das hipóteses de incidência tributárias, sobretudo porque, na dinâmica tributária, “o primeiro grupo de normas que se considera integrante da fase da normação encontra-se na Constituição Federal”<sup>272</sup>.

Outrossim, a eficiência mínima exigida é que o Poder Legislativo elabore leis em conformidade com os preceitos constitucionais. Mas não apenas o cumprimento formal da Constituição; necessariamente com observância de todos os predicados e valores ali contidos, entendidos na complexidade do sistema jurídico e suas manifestações. Como elucida JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ao tratar da eficiência como medida legislativa:

No âmbito tributário a eficiência pode ser medida pela produção de normas de manifesto fundamento constitucional, observando posturas judiciais e doutrinárias, dentro de um contexto sistemático e operacional, oferecendo segurança jurídica aos seus destinatários.<sup>273</sup>

Dentro da visão sistemática constitucional, portanto, a produção eficiente de normas não pode ser simplesmente tratada como a mera produção de regras jurídicas. Mesmo o que pareceria o simples cumprimento da Legalidade fará que toda a tarefa de criação normativa deve ser dada a partir deste conjunto de princípios que afetam a imposição tributária.

---

<sup>271</sup> GOLDSMITH, Fabio Brun. VELLOSO, Andrei Pitten. *Ob. Cit.* p. 192

<sup>272</sup> GRECO, op. cit., p. 134

<sup>273</sup> in O Princípio da Eficiência ... MARTINS (org), op. cit., p. 138

Tal visão já advinha da própria formação da teorização do ordenamento jurídico, tanto assim que KELSEN<sup>274</sup> já delimitava a produção das normas em respeito não só aos procedimentos constitucionais, mas também ao conteúdo prescrito pela lei fundamental

Tudo isto é ainda mais forte na parte da disciplina dos tributos. A própria doutrina já identificava este sentido na evolução e conteúdo da Legalidade Tributária, como delinea SALDANHA SANCHES:

Em vez de meras regras formais de produção de normas jurídicas em matéria fiscal – o princípio da legalidade em matéria fiscal –, deparamos hoje com a importante tarefa jurídica de criação de limites materiais para essa mesma intromissão, que só pode ser obtida mediante a aplicação de princípios que, tendo sede constitucional, se refletirão directamente na esfera do contribuinte, a quem atribuem direitos subjectivos públicos.<sup>275</sup>

E, no plano nacional, ALBERTO NOGUEIRA:

Em suma, para verificação da legalidade, em cada caso, cumpre indagar se as leis tributárias e os atos administrativos editados para aplicá-las atendem aos preceitos constitucionais nos seus abrangentes aspectos de forma e conteúdo (substância).

Não se trata – fique isso bem claro – de um novo plano de legalidade, mas de adequação das normas e exigências tributárias aos quadro de valores pertinentes ao vigente regime constitucional.<sup>276</sup>

Ademais, cumpre observar que tal predicado irradiará simetricamente para todos as demais normas, restando a Lei Fundamental como elemento de observação, como na lição de NOBERTO J. GODOY:

Ahora bien, tanto las leyes, los decretos reglamentarios, los simples decretos, las resoluciones ministeriales y las de los órganos de aplicación (...) deben adecuarse a lo determinado por otras normas jurídicas generales que se hallan en las constituciones provinciales y en la Constitución Nacional.<sup>277</sup>

---

<sup>274</sup> “A Constituição, que regula a produção de normas gerais, pode também determinar o conteúdo das futuras leis. E as Constituições positivas não raramente assim procedem ao prescrever ou ao excluir determinados conteúdos”. (KELSEN. **Teoria Pura do Direito**. Op. cit., p. 68)

<sup>275</sup> Op. cit., p. 115

<sup>276</sup> NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 190

<sup>277</sup> GODOY, Norberto J. **Teoria General del Derecho Tributario – Aspectos Esenciales**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992, p. 80

Em nosso ordenamento, o mesmo sentido se impõe, sobremaneira diante da existência das fontes formais secundárias do tributaçã<sup>278</sup>, sua funcionalidade na sistemática imposiçã e a pulverizaçã de normas complementares que tratam dos mais diversas exações, que, evidentemente, deverão ser influenciadas por tal sentido de eficiênciã, como já deixavam transparecer os diversos pensadores citados.

Desta feita, o princípio da eficiênciã, conjugado com os demais sentidos constitucionais, impõe ao legislador a observânciã de deveres na fixaçã da normatizaçã tributária em vários aspectos. A existênciã dos vários parâmetros constitucionais, com os diversos desdobramentos, tipifica a eficiênciã estatal tributária nesta faceta legislativa<sup>279</sup>.

### 3.1 - Clareza e Precisão na Definição Legislativa Tributária

Conforme explanado, a fixaçã da reserva de lei já foi objeto de diversas digressões doutrinárias – como ilustra a preciosa referênciã criada por ALBERTO XAVIER<sup>280</sup>. Sem prejuízo de eventual divergênciã de alguns autores, quanto ao rigor a ser dado na definiçã dos elementos<sup>281</sup>, todos pensadores tributários são concordes com a necessidade de que os subsídios básicos para a existênciã da exação devem estar de forma clara prevista em lei formal.

Evidentemente a clareza e precisã das disposições normativas é hoje exigênciã de todas as normas jurídicas e não exclusivamente para as definidoras da imposiçã e relacionamento tributária. Tais exigênciãs estarão em todas as normas

---

<sup>278</sup> Para tanto, válida o esclarecimento de SOARES DE MELO: “A operacionalidade e a execuçã das leis, tratados e convenções internacionais e decretos dão-se por meio de normas complementares (CTN, art. 100) expedidas pelos funcionários da Administraçã Pública. Tais atos devem estar adstritos e restritos às regras veiculadas nos apontados instrumentos normativos dos quais decorrem, em cega obediênciã ao princípio da hierarquia material, porque uma norma retira seu fundamento de validade de outra norma (superior), até alcançar a Constituiçã. Devem, também, atender à hierarquia funcional, de conformidade com a repartiçã de competênciãs previstas na legislaçã que regula a organizaçã administrativa”. (MELO, José Eduardo Soares. *In O Princípio da Eficiênciã ...*. MARTINS, op. cit., p. 150)

<sup>279</sup> “Por supuesto que en un sistema jurídico tributario, el órgano que actúa ejercitando funciones legislativas, por razones de buena técnica jurídica, debería sancionar sus normas jurídicas generales interpretando y aplicando previamente, las normas jurídicas generales que los constituyentes hayan establecido”. (GODOY, idem, p. 174/175)

<sup>280</sup> **Princípio da Legalidade ...** op. cit.

<sup>281</sup> Debate-se sobre a teoria do tipo e tipificaçã e quão fechado é necessário o papel da lei neste campo. Mas, tal preocupaçã não é objeto deste estudo.

jurídicas, no sentido que HERMES LIMA<sup>282</sup> emprestava de ‘beleza artística’ da produção jurídica<sup>283</sup>, considerando que nenhuma norma jurídica pode dispensar em sua elaboração de unidade, ordem, precisão e clareza.

Tanto assim que a Lei Complementar nº 95<sup>284</sup>, de 26 de fevereiro de 1998, com fulcro no art. 59<sup>285</sup> da Constituição, ao dispor sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, estabelece o sentido de clareza e precisão das normas legais<sup>286</sup>.

Por tal disposição geral do ordenamento nacional resta patente a preocupação quanto à adoção de linguagem direta, respeitados os sentidos coloquiais e técnicos das expressões empregadas, tudo para a apropriada compreensão dos objetivos normativos.

Na mesma intenção, a Presidência da República objetiva a melhoria da linguagem nos atos oficiais, aí incluídos os legislativos, resultando na elaboração do

---

<sup>282</sup> LIMA, op. cit.

<sup>283</sup> Igualmente proclamava ALFREDO BECKER já apontando para a estrutura das normas tributárias: “Porém, o construir este instrumento pe atividade *artística*. Em síntese, a criação de regra jurídica é *Arte*, sua interpretação, *Ciência*”. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 69)

<sup>284</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. **Diário Oficial**. Poder Executivo, Brasília, DF, 27/02/1998, p. 1

<sup>285</sup> Art. 59 (...) Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

<sup>286</sup> Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

- a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;
- b) usar frases curtas e concisas;
- c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;
- d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;
- e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II - para a obtenção de precisão:

- a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;
- b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;
- c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;
- d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;
- e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;
- f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto;
- g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões ‘anterior’, ‘seguinte’ ou equivalentes;

Manual de Redação<sup>287</sup>. Tal documento oficial apresenta explicitamente o escopo de busca na precisão e clareza da linguagem, como se verifica na parte de apresentação dos aspectos gerais da redação oficial:

A redação oficial deve caracterizar-se pela impessoalidade, uso do padrão culto de linguagem, clareza, concisão, formalidade e uniformidade. Fundamentalmente esses atributos decorrem da Constituição, que dispõe, no artigo 37: (...). Sendo a publicidade e a impessoalidade princípios fundamentais de toda administração pública, claro está que devem igualmente nortear a elaboração dos atos e comunicações oficiais.

Não se concebe que um ato normativo de qualquer natureza seja redigido de forma obscura, que dificulte ou impossibilite sua compreensão. A transparência do sentido dos atos normativos, bem como sua inteligibilidade, são requisitos do próprio Estado de Direito: é inaceitável que um texto legal não seja entendido pelos cidadãos. A publicidade implica, pois, necessariamente, clareza e concisão.<sup>288</sup>

Todavia, na atividade legislativa tributária esta busca da eficiência exigirá ainda maior atenção face à necessidade do contribuinte conhecer e compreender a imposição tributária que lhe é atribuída e a agressão<sup>289</sup> que o tributo representa em seu patrimônio e riqueza.

Tal preocupação, faz com que a eficiência recupere os sentidos dados por ADAM SMITH, e seus postulados, quanto a uma boa medida para a atuação tributária. Como sintetiza ALBERTO DEODATO<sup>290</sup>, analisando os princípios clássicos formulados por aquele: “O segundo princípio é o chamado *da certeza*. Esse princípio conduz à clareza da legislação tributária; aos meios fáceis de ser conhecida essa legislação; à quantia certa que se deve pagar ao Fisco”.

Ou, como nas próprias linhas do famoso pensador:

A data do pagamento, o modo do pagamento, a quantidade a ser recolhida devem ser claros e evidentes para o contribuinte, bem como para qualquer outra pessoa. Caso contrário, toda pessoa sujeita ao imposto fica, em maior ou menor grau, à mercê do coletor, que pode ou aumentar o imposto de um contribuinte que odeie, ou extorquir,

<sup>287</sup> BRASIL. Presidência da República. **Manual de Redação da Presidência da República** / Gilmar Ferreira Mendes e Nestor José Forster Júnior. – 2. ed. rev. e atual. – Brasília : Presidência da República, 2002, disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/manual/manual.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/manual/manual.htm)., acesso em 22 de dezembro de 2008

<sup>288</sup> Ibidem

<sup>289</sup> Como afirma IVES GANDRA, para depois discorrer sobre a motivação, “o contribuinte, no Estado Moderno, quase sempre rejeita a tributação pretendida”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. 2ª. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 51)

<sup>290</sup> DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 5ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1954, p. 82

mediante a ameaça de aumentar o imposto, algum presente ou alguma gratificação para si mesmo. A indefinição da tributação estimula a insolência e favorece a corrupção de uma categoria de homens já naturalmente impopulares, mesmo quando não são insolentes ou corruptos. Na tributação, a certeza sobre aquilo que todo indivíduo precisa pagar é uma questão de tal relevância, que, segundo mostra a experiência de todas as nações, creio não haver mal tão grande como a existência de um grau mínimo de incerteza.<sup>291</sup>

Ainda que sem as preocupações dos desvios de condutas extraídos no pensamento daquele século XVIII – que curiosamente parece ser uma verdade até os tempos atuais – a adoção de normas claras e precisas, além de facilitar a compreensão dos particulares a ela submetidas, diminui os custos de gerenciamento destes interesses, tanto por parte dos contribuintes, como pela administração que potencialmente precisará de menores atividades de fiscalização e controle.

Esta orientação de clareza é reconhecida na moderna doutrina internacional, associada aos contornos da eficiência para os dois lados envolvidos na relação tributária, sendo ilustrativa a posição dada por VICTOR UKMAR orientando para uma atividade legislativa sem a urgência exagerada, em sentido contrário ao vivido pelas medidas provisórias no Direito Brasileiro:

La urgencia en el legislar va en detrimento de la técnica y por tanto de la claridad. Las dudas en la interpretación ocasionan notables perjuicios, sea para la administración que para los contribuyentes, comportamiento además, para los empresarios, costos aunque no constituídos por el cobro, con grave perjuicio en el plano de la competencia, especialmente internacional.<sup>292</sup>

Tomada estas cautelas de clareza e precisão o sistema normativo tributário passa sim por um ganho de eficiência quanto aos resultados alcançados, simplificando para todos os envolvidos, os condicionantes de sua atuação.

Tanto assim é verdadeiro que LOBO TORRES aponta a existência da clareza como um princípio de legitimação do tributo:

O princípio da clareza ou da simplicidade sinaliza no sentido de que o direito tributário deve ser claro, simples, exato, determinado, correto do ponto de vista vernacular e sem contradições em sua enunciação, de tal

<sup>291</sup> SMITH, Adam. Op. cit., p. 1047

<sup>292</sup> UKMAR, Vitcor. El sistema tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes. **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (org.). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 107.

forma que o contribuinte possa conhecer em toda a sua extensão o conteúdo do dever de pagar o tributo.<sup>293</sup>

Obviamente esta clareza não afastará a necessidade de interpretação, nem importará na adoção inquestionável do brocardo *in claris cessat interpretatio*<sup>294</sup>. Entretanto, este se presta para a consolidada recuperação do mandamento de clareza das normas jurídicas-tributárias, agora já como cumprimento também da eficiência constitucional.

Verdadeiramente, o mandamento da eficiência ao legislador tem a missão de reverter o quadro cético de muitos pensadores da relação tributária. Tal descrédito já era registrado por ALFREDO A. BECKER, apoiado em estudos de SOARES MARTINEZ (1953) que afirmava “tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do fisco”<sup>295</sup>.

Tal percepção já demonstra a ineficiência do sistema jurídico normativo, na medida em que leis sem aquela necessária clareza e precisão imporão custosos elementos de administração das exigências tributárias. Bem assim, entenda-se, não apenas os custos dos particulares submetidos ao dever de pagamento – como assinalado por BECKER – mas também a própria fazenda pública que fiscalizará as medidas e demandará mais efetivas “horas de trabalho” para a verificação do comportamento do particular.

Em ilustração, veja-se passagem de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO em estudo realizado no início da última década do século passado, cuidando de elementos preliminares da legislação tributária:

É cediço que os preceitos jurídicos nem sempre são claros e precisos, revelando ambiguidades e imperfeições, primando por redação defeituosa, omissões e contradição entre diplomas vigentes, especialmente porque fruto da atividade humana.

A elaboração legislativa é obra de políticos quase sempre não afeitos à linguagem jurídica, e em que pese a depuração das comissões técnicas

<sup>293</sup> **Tratado de Direito Constitucional Financeiro ...** . Op. cit., p. 262/263

<sup>294</sup> Em outra obra, dedicado ao tema da interpretação, LOBO TORRES afirma: “O brocardo *in claris cessat interpretatio*, embora não constitua um princípio de interpretação, coincide com o *mandamento de clareza das normas jurídicas*, a ser observado especialmente na criação do Direito Tributário, em virtude da necessidade de plena determinação dos fatos imponíveis”. (TORRES, **Normas de Interpretação...** op. cit., p. 58/59)

<sup>295</sup> BECKER. Op. cit., p. 09



das Casas do Legislativo – o resultado da atividade legiferante, muitas vezes se traduz em redação deficiente.<sup>296</sup>

A busca da clareza e da precisão referente à técnica legislativo como corolário da eficiência, pretende reverter este quadro sombrio descrito, mesmo porque, como afirma o próprio SOARES DE MELO, a “complexa engrenagem jurídica implica numa árdua e ingente tarefa cometido ao aplicador das normas, consistente no objetivo fundamental de conferir segurança e certeza ao Direito”<sup>297</sup>.

Não se trata de afastar o papel do aplicador, do intérprete, do hermeneuta, mas uma melhor adequação legislativa, com normas dotadas de clareza e precisão, de molde a contribuir para a eficiência do sistema, sobretudo naquela busca de segurança e certeza dos agentes envolvidos na relação jurídica tributária. No fundo, tal conclusão proclama um retorno às noções vestibulares do estudo do Direito, ora agregado pelo valor da eficiência, tal qual no escólio de HERMES LIMA que afirmava que “o Direito aspira à precisão”<sup>298</sup>.

No campo penal, cujas semelhanças com a disciplina tributária já foram diversas vezes registradas, o próprio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já assentou a necessidade desta clareza e precisão da norma tipificadora, especialmente para os objetivos de assegurar os preceitos do Estado Democrático de Direito, *ex vi*:

O ato de tipificação penal impõe ao Estado o dever de identificar, com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. As normas de incriminação que desatendem a essa exigência de objetividade - além de descumprirem a função de garantia que é inerente ao tipo penal - qualificam-se como expressão de um discurso normativo absolutamente incompatível com a essência mesma dos princípios que estruturam o sistema penal no contexto dos regimes democráticos.<sup>299</sup>

Naturalmente, o estabelecimento do tipo tributário, com adequada identificação do fato jurígeno denotador de capacidade econômica e sua correspondente mensuração de base de cálculo, com clareza e precisão importarão em maior eficiência sistêmica,

---

<sup>296</sup> MELO, José Eduardo Soares. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. **Curso de Direito Tributário**. Ives Gandra da Silva Martins (coord). 2ª. ed. Belém: CEJUP – Centro de Extensão Universitária, 1993, vol. 1, p. 161

<sup>297</sup> Ibidem.

<sup>298</sup> Op. cit., p. 55

<sup>299</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ext. nº 633-CH - plenário, rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 28/08/1996, **Diário de Justiça da União**. Poder Judiciário, Brasília, DF, de 06/04/2001, p. 67

respeitando, com isto e finalmente, o direito dos contribuintes e demais pessoas submetidas ao relacionamento tributário.

E já neste sentido, os contornos da eficiência poderão agregar claros elementos para o estabelecimento de uma atividade legislativa. Não apenas para o adequado cumprimento das capacidades contributivas, mas também a partir de uma ponderação sobre a vantagem concreta da tributação com um apropriado retorno de recursos apoiado na imposição das exigências para pessoas desprovidas de ampla aptidão para suportar os tributos, quiçá, complexos mecanismos de cálculo tributário<sup>300</sup>.

Por tudo, verifica-se que o respeito a tal cuidado técnico importa igualmente no atingimento da segurança, sobretudo porque afastaria a ocorrência de maiores imprecisões de compreensão. Como reconhece VITORIO CASSONE a eficiência na função legislativa “envolve a elaboração da norma com perfeição técnica, para não gerar maiores dúvidas”<sup>301</sup>.

### 3.2 - Quantidade de Normas e Deficiência Legislativa Tributária

A clareza e a precisão das normas e o comando da eficiência transbordam para a atividade legislativa tendo em vista a quantidade de normas tributárias elaboradas e vigentes, especialmente quando considerada que tal número – excessivo – é causador de evidente deficiência sistêmica.

Num volumoso e complexo emaranhado de normas, a compreensão e o entendimento dos agentes envolvidos se mostram confusos e sensivelmente diminuídos. Mesmo que sejam elaboradas na melhor técnica, observando os comandos de clareza e precisão, pela excessiva quantidade, o cumprimento satisfatório pelos envolvidos resta prejudicado.

Tal qual afirmado para a existência de normas defeituosas, a imensa pluralidade destas – ainda que elaboradas satisfatoriamente, repita-se – demandará

---

<sup>300</sup> Exemplificação cristalina disto está nas lições de TIPKE, inclusive já no sentido da simplificação: “para descongestionamento da administração tributária o legislador trabalha com *tipificações e liquidações por cálculo aproximativo* (Pauschalierungen) (= tipificação de bases calculatórias), taxas médias, isenções simplificadoras, quotas isentas e limites de isenção”. (**Direito Tributário**, op. cit., p. 233)

<sup>301</sup> in **O Princípio da Eficiência ...**, op. cit., p. 127

grande esforço de compreensão, impossibilitando o cumprimento simplificado por todos os agentes, particulares ou públicos.

Como afirma IVES GANDRA:

À nitidez, quanto mais complexo um sistema tributário, menos eficiente é. Exige gastos maiores da Administração Pública para gerá-lo e fiscalizar os contribuintes e torna, para os contribuintes, muito mais custoso o cumprimento das obrigações e sua administração, com a necessidade de multiplicar a contratação de técnicos (advogados e contadores) para que não incorram erros.<sup>302</sup>

No caso dos particulares o quadro agrava-se ainda mais já que as pessoas naturais não guardam os esforços principais de sua vida para o conhecimento de todas estas múltiplas normas ainda mais relacionadas ao seu dever de pagar tributos.

E, mesmo no caso das pessoas empresárias, o ponto axial de sua atuação residirá na atuação empresarial, nos atos relacionados ao desempenho das atividades-fim, não devendo ser desviados para outras atividades. Socialmente, os melhores resultados serão atingidos se os empresários estiverem focados nesta direção, reservando a menor quantidade de tempo possível para o cumprimento das obrigações tributárias, de forma a atingir o mais perfeito saldo de seu empreendimento.

Portanto, produção de um grande quantitativo de normas é contraproducente, colidindo diretamente com o pressuposto de eficiência e embaraçando os demais direitos e garantias do contribuinte. Tal fato já era percebido por LOBO TORRES<sup>303</sup> na conclusão de que “a inflação legislativa, representada pela multiplicação de atos normativos e pela perda das qualidades de presteza e simplicidade da legislação tributária, é fenômeno que prejudica a concretização da legalidade”.

Assim, “a qualidade jurídica das leis tributárias sofre especialmente sob a caotização do Direito Tributário por meio de uma legislação tributária orientada pelos objetivos políticos do dia”<sup>304</sup>.

Mas esta característica não se observa agora, mas sim parece sedimentado na estrutura nacional. Tanto assim que BECKER, fundado no escol de SAVATIER, já

---

<sup>302</sup> in O Princípio da Eficiência ..., op. cit., p. 39

<sup>303</sup> Tratado de Direito Constitucional Financeiro .... Op. cit., p. 465

<sup>304</sup> TIPKE, Klaus. Direito Tributário. Op. cit., p. 168

registrada esta ‘inflação’, em corte realizado para determinado período, conferindo-a atributo de verdadeira ‘demência jurídica’:

No Brasil, desde 1926 até 1955, portanto em 29 anos, cerca de cem leis, decretos-leis e regulamentos alteraram a legislação do imposto de renda. E depois de 1955, mais de uma vintena de leis e decretos continuaram a alterar a referida legislação. Quando o Direito é modificado com frequência “le juriste a le sentiment qu’on les livre alos à l’imprévu et au hasard. Il ne se trompe pas”.<sup>305</sup>

Certamente por conta desta realidade já ali presente, o próprio Código Tributário Nacional demandava por um mínimo de consolidação, de forma a reduzir os efeitos perversos e ineficientes do grande quantitativo de normas já naquele momento existentes. Num dispositivo completamente ignorado na história jurídica nacional, assim prescrevia o CTN:

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

Tal dispositivo de caráter pedagógico, se cumprido, atingiria uma maior simplificação tributária<sup>306</sup> – ainda que não a ideal com a redução das normas –, mas persiste inobservado, sem gerar a almejada eficiência. A respeito dele, já comentou ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA:

Efetivamente, há uma enorme quantidade de leis emitidas por cada ente da federação pertinentes a diversas espécies tributárias. É impossível ao contribuinte e até mesmo para os técnicos ligados ao ramo tributário terem um conhecimento seguro das leis vigentes.

A consolidação pugnada neste artigo daria ao contribuinte um conhecimento maior sobre as normas tributárias vigentes no país, facilitando assim o seu dever fundamental de pagar tributos.<sup>307</sup>

<sup>305</sup> Op. cit., p. 9

<sup>306</sup> Esse sentido já era apontado por TIPKE, especialmente diante da realidade da massificação da incidência tributária: “mesmo uma ordem jurídica impregnada de princípios adequados a caso precisa ser *prática*. Especialmente uma administração de casos massificados como a administração tributária não passa sem normas de finalidade simplificadora. Tais normas devem possibilitar ou suavizar a ‘operação de massa’ da imposição; elas devem impedir hipercomplicação e intramitabilidade (...)” (TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**, op. cit., p. 232)

<sup>307</sup> **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe (coord). São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1485

No mesmo sentido, as críticas de LEANDRO PAULSEN:

O art. 212 do CTN toca em assunto extremamente relevante, na medida em que o emaranhado de diplomas legislativos, muitas vezes, faz com que o conhecimento da legislação vigente seja hercúlea. A complexidade, a falta de sistematização, a ausência de técnica legislativa e, por fim, o não cumprimento da obrigação de proceder à consolidação da legislação fazem com que os contribuintes tenham enormes dificuldades em se orientarem quanto às suas obrigações tributárias. Aliás, não é raro que, dentro das próprias repartições fiscais, apenas um ou outro profissional tenha conhecimento exaustivo de determinadas matérias,(...) <sup>308</sup>

Ao contrário de cumprir o mandamento geral que além da simplificação – como destacam os comentaristas – traria o conseqüente incremento da eficiência do sistema, o que se registra é o caminho oposto do comando ora em estudo. O legislador nacional, com o pretense fito de corrigir ou solucionar eventuais distorções, produz outras tantas normas, muitas vezes ainda marcadas com a falta de clareza e precisão. O quadro, além de espaçar-se das medidas de eficiência, agrava-se, sempre ampliando aquele ‘custo’ para o cumprimento do dever tributário.

Neste sentido, o registro de MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES:

Ocorre que o poder público, com objetivos de alcançar maior arrecadação, prefere produzir leis e regulamentos que, além de serem incompatíveis com o Texto Supremo, são de difícil compreensão, obrigando o contribuinte a arcar com o ônus de despesas acessórias que a cada tempo são multiplicadas. <sup>309</sup>

O cenário fica ainda mais sombrio na medida em que as fontes primárias da tributação percam aquela clareza e precisão, passando a tentação de seu conserto, melhoria ou disciplina para o regulamento, gerando o incremento das normas infralegais. A boa elaboração, com clareza e precisão, da fonte principal permitirá, por outro lado, a as mesmas exigências das normas complementares no cumprimento de sua função no ordenamento<sup>310</sup>, e, quiçá, diminuindo-as na necessidade.

<sup>308</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª. ed., rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 1231

<sup>309</sup> in **O Princípio da Eficiência ...**, op. cit., p. 111

<sup>310</sup> “Estas orientações administrativas, sob a forma de circulares ou sob outras formas, são uma interpretação da lei fiscal e um instrumento unificador das decisões (necessariamente descentralizadas) da Administração. Têm a sua função específica no processo de massa que constitui o processo fiscal, como tentativa de conciliação da decisão descentralizada e da definitividade dos actos tributários, mesmo quando praticados na base da pirâmide administrativa fiscal.” (SANCHES. op. cit., p. 125/126)

Todavia, tal anomalia deficiente não é exclusiva do Direito Brasileiro, tendo LOBO TORRES colacionado a experiência de alguns países, fundado em diversos autores:

O fenômeno não é apenas brasileiro. Na Alemanha vem sendo denunciada a inflação do direito legislado e o caos e a confusão implantados na atividade do Legislativo. Isensee demonstrou que a inflação legislativa tem entre suas causas o exagero do princípio da reserva de lei (...) K. Tipke denuncia que a legislação tributária, confusa é complicada pelos seus autores, incompetentes e interesseiros (...) Klaus Vogel critica também a quantidade e a complicação das leis tributárias, que acabam por ofender os princípios constitucionais e do Estado de Direito.

Em outros países a situação é a mesma. Lupi diz que a Itália vive sob dilúvio legislativo.<sup>311</sup>

A situação agrava-se ainda mais no campo infralegal com a multiplicação desenfreada de normas regulamentares expedidas pelas autoridades administrativas, com o pretense fito de esclarecimento para a melhor execução dos comandos do legislador. Além da crescente falta de técnica com o potencial choque dos conteúdos normativos da lei e dos atos normativos a partir dela editados, a verdade é que tão crescente número de normas implica em maior carência daquela medida de eficiência.

Poder-se-ia, até mesmo, argumentar que tal realidade não seria exclusiva da matéria tributária, mas, verdadeiramente, é neste campo da disciplina jurídica que o fenômeno acontece com maior intensidade e reflexo. Novamente ilustra-se com as referências trazidas por SALDANHA SANCHES:

O Direito Fiscal é o terreno mais fértil do chamado *direito circulatório*; na Alemanha, estima-se estarem em vigor mais de 40.000 orientações administrativas. Trata-se de regulamentos administrativos, a maior parte deste regulamentos internos, que não são vinculantes fora da Administração fiscal, ou seja, não vinculam diretamente os contribuintes e tribunais. Porém, da sua aplicabilidade pelos órgãos administrativos decorre que o que deles consta se transforma “em lei” para esses mesmos contribuintes, que se vêem obrigados a impugnar decisões de sua aplicação que com eles não concordem.<sup>312</sup>

Da mesma forma que tal problemática ultrapassa fronteiras, as causas se repetem em vários países e em diversos ordenamentos. Mas no Brasil os números são

---

<sup>311</sup> **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e ...** Op. cit., p. 465/466

<sup>312</sup> Op. cit., p. 73/74

assustadores. Estudo realizado pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO<sup>313</sup>, registra os seguintes dados:

- Foram editadas mais de 3,7 milhões de normas
- Em média são editadas 774 normas por dia útil
- Em matéria tributária, foram editadas 240.210 normas
- São mais de 2 normas tributárias por hora
- Em 20 anos, houve 13 reformas tributárias
- Foram criados inúmeros tributos, como:
- CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS IMPORTAÇÃO, COFINS IMPORTAÇÃO, ISS IMPORTAÇÃO
- Foram majorados praticamente todos os tributos

Em tal estudo, é destacado ainda a quantidade de normas em razão de cada uma das suas fontes produtivas, ficando ainda mais agravado o susto quantitativo, aqui recortando-se apenas as dos órgãos federais:

<b>QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS - 20 ANOS DA CF DE 1988</b>		
<b>NORMAS FEDERAIS</b>	<b>GERAIS</b>	<b>TRIBUTÁRIAS</b>
CONSTITUIÇÃO FEDERAL	1	1
EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO	6	-
EMENDAS CONSTITUCIONAIS	56	14
LEIS DELEGADAS	2	-
LEIS COMPLEMENTARES	69	32
LEIS ORDINÁRIAS	4.055	958
MEDIDAS PROVISÓRIAS ORIGINÁRIAS	1.058	178
MEDIDAS PROVISÓRIAS REEDITADAS	5.491	973
DECRETOS FEDERAIS	9.612	1537
NORMAS COMPLEMENTARES*	130.075	24.059
<b>TOTAL</b>	<b>150.425</b>	<b>27.752</b>
<b>MÉDIA POR DIA</b>	<b>20,59</b>	<b>3,80</b>
<b>MÉDIA POR DIA ÚTIL</b>	<b>30,82</b>	<b>5,69</b>

Fonte: IBPT<sup>314</sup>

<sup>313</sup> **Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 20 anos da Constituição Federal de 1988.** Gilberto Luiz do Amaral *et al.* Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/publicacao/13081/162.pdf>, acesso em 03 de janeiro de 2009

Veja-se que tais números são apenas no plano das normas nacionais e federais. Quando analisado os demais elementos<sup>315</sup> destacados pelo referido estudo, os números são ainda mais chocantes, não havendo dúvidas quanto àquela inflação ou dilúvio legislativo citado acima.

E mesmo a Constituição, cuja rigidez e supremacia faria supor um mínimo de estabilidade, suas reformas contribuem decisivamente para o inchaço normativo, sendo corrente hoje a afirmação da quantificação das Emendas em matéria tributária<sup>316</sup> e o inchaço da Constituição normativa na disciplina.

Ponderando exatamente sobre este quadro que beira às margens da notoriedade e o dever de eficiência *in comento*, YOSHIKI ICHIHARA confirma algumas conclusões lançadas:

A complexidade do sistema tributário brasileiro encarece a administração tributária, dificulta a fiscalização, a arrecadação e a eficiência, tanto da administração como dos contribuintes.

A complexidade da estrutura administrativa do Estado brasileiro também contribui para a não-implementação do princípio da eficiência, sobrecarregando o custo Brasil.<sup>317</sup>

Tais elementos resultam, portanto, na clara imputação daquele custo necessário para a administração do tributo, exigindo dos particulares e empresários grandes expensas para o cumprimento das obrigações tributárias. E para que não se fique num apontamento genérico, reportagem publicada na REVISTA EXAME<sup>318</sup> dá conta deste custo no caos tributário, baseada em levantamentos de empresas de consultoria e auditoria:

---

<sup>314</sup> Quer nos parecer que o estudo realizou corte na celebração vintenária da Constituição Federal porque no momento de realização da pesquisa não considerava ainda a promulgação da Emenda Constitucional nº 57, de 18 de dezembro de 2008.

<sup>315</sup> As demais referências e comparações, com os quadros numéricos produzidos pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO estão em anexo.

<sup>316</sup> “Das 56 Emendas Constitucionais promulgadas nos últimos 20 anos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 19 foram de natureza e conteúdo financeiro ou tributário”. (ABRAHAM, op. cit., p. 57)

<sup>317</sup> In O Princípio da Eficiência em ... MARTINS, op. cit., p. 173

<sup>318</sup> **O Peso do Caos Tributário.** Revista Exame. São Paulo: Abril, ano 39, edição 849, p. 10/08/2005



<b>A CONTA PARA AS EMPRESAS</b>	
O departamento tributário das companhias é mais oneroso no Brasil que na maioria dos países	
<b>Há mais funcionários cuidando do pagamento de impostos</b>	
<b>No Brasil</b>	<b>No mundo</b>
<b>29</b> para cada bilhão de dólares faturado	<b>1</b> para cada bilhão de dólares faturado
<b>Mais empresas aceitam planejamento tributário no limite da legalidade</b>	
<b>No Brasil</b>	<b>No mundo</b>
<b>8%</b> das empresas	<b>0%</b> das empresas
Os custos para manter o departamento tributário são <b>4</b> vezes maiores	

*Fonte: PricewaterhouseCoopers*

Neste mesmo estudo, destaca a REVISTA EXAME<sup>319</sup> a conclusão de que, no Brasil, 74% (setenta e quatro por cento) dos custos dos departamentos tributários são gastos em operações triviais de preenchimento de formulários e checagem de normas, enquanto no restante do mundo é de cerca de 57% (cinquenta e sete por cento).

Outra vez não se trata de situação peculiar nacional, tanto assim que VICTOR UKMAR registra estudo por PAYNE<sup>320</sup> realizado diante da realidade dos Estados Unidos da América:

En un reciente estudio de Payne há calculado – quizás com excessiva abundancia – que en los Estados Unidos, mientras oficialmente el costo del cobro se indica en el 1% del producto, en la práctica para el contribuyente la incidencia es de un dólar con 65 centavos por cada dólar consignado al Erario y esto en buena parte se debe a la complejidad del sistema!<sup>321</sup>

No fundo, a simples constatação da referida quantidade impõe um ‘tempo’ demasiado dos sujeitos submetidas ao dever tributário, tendo CONDORCET REZENDE<sup>322</sup> debruçado sobre tal problemática, destacando o problema da retirada deste ‘tempo’ também a partir deste dilúvio legislativo.

<sup>319</sup> *ibidem*

<sup>320</sup> PAYNE, J. L. **Costly returns. The Burden os the U. S. Tax System**. São Francisco: ICS Press – Institute for Contemporary Studies, 1993 *apud* UKMAR, Victor, op. cit.

<sup>321</sup> UKMAR, op. cit., p. 109

<sup>322</sup> “Mas o tempo do contribuinte é também afetado pelo volume e pela velocidade de alteração da legislação tributária. Se a ninguém é lícito escusar-se do cumprimento da lei alegando seu desconhecimento, torna-se imperioso que o contribuinte leia a legislação tributária que possa afetá-lo; (...) Para se ter um pálideia do volume desse material legislativo (...)”. (REZENDE, Condorcet. **Relações Fisco x Contribuinte. Estudos Tributários**. Condorcet Rezende (org.) Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 175/176

Todos estes elementos e estudos atestam a necessária busca daquela eficiência anteriormente citada para a atuação do poder público neste aspecto legislativo.

Em oposição ao quadro narrado, a eficiência demanda uma maior simplificação da estrutura tributária<sup>323</sup> – clara demanda social<sup>324</sup> –, com uma conseqüente redução desta musculatura normativa tributária, mantendo apenas um esqueleto necessário e suficiente<sup>325</sup> de normas claras e precisas de forma a estabelecer um maior conhecimento e segurança jurídica-tributária.

Todas estas medidas, além de uma maior arrecadação e redução dos custos de todos os agentes pela simplificação, trariam também um melhor sentido da eficiência, com o incremento da “consciência fiscal”, advogada por ALIOMAR BALEEIRO<sup>326</sup> desde sua concepção das ciências das finanças.

### **3.3 - A Definição dos Elementos do Tributo como Necessidade de Eficiência do Processo Legislativo Tributário**

Por todo o demonstrado, a atuação legislativa guarda incrível associação com a demanda e inclusão da eficiência requerida ao poder público, tanto com a adoção de uma boa técnica legislativa a partir dos atributos de clareza e precisão, bem como no sentido de evitar – e quiçá, reverter – o quadro de inflação, caos ou dilúvio legislativo.

Estas exigências reclamam a medida de eficiência, nesta acepção da função legislativa, igualmente na boa definição dos elementos estruturais do tributo. Isto se dá em razão da demanda fundamental de que, em respeito ao consagrado Princípio da Legalidade, todos aqueles elementos formadores do esqueleto fundamental devem estar

---

<sup>323</sup> “A simplificação é corolário da eficiência, tendo em vista que só o sistema tributário simples pode se tornar eficiente.” (RICARDO LOBO TORRES *in* **O Princípio da Eficiência ...**, op. cit., p. 73)

<sup>324</sup> neste sentido, VICTOR UKMAR: “en cualquier parte del mundo, pero particularmente en Italia, la ‘simplificación’ de la legislación y de los procedimientos se ha vuelto el *leit motiv* de las intervenciones solicitadas en todas partes”. (op. cit., 109)

<sup>325</sup> Tanto assim que ainda recomenda o professor da Università di Genova: “Las leyes tributarias individuales deben reducirse a pocas normas de derecho material idóneas para identificar el tributo. Para la aplicación el legislador remitirá a las normas generales y permanentes del código tributario”. (ibid., p. 111)

<sup>326</sup> “Os escritores de língua inglesa chamam de *tax consciousness*, que se pode traduzir pela expressão ‘consciência fiscal’, o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos”. (BALEEIRO. **Uma Introdução ...** op. cit., p. 196)

consignados em lei em sentido formal<sup>327</sup>. Como afirmou didaticamente ROQUE CARRAZZA “criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever, pormenorizadamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas*”<sup>328</sup>.

Destarte, adotadas as medidas de clareza e precisão, especialmente no que concerne às hipóteses de incidência e suas respectivas bases de cálculo tributárias, restará melhor compreendido socialmente o tributo com maior efetividade de seu cumprimento pelo grupo social atingido. Em verdade, muito já se dedicou ao estudo do fato gerador como elemento essencial da definição tributária<sup>329</sup>, devendo apenas serem adicionados novos contornos teóricos em razão da incorporação constitucional das medidas de eficiência.

Mesmo porque, melhor elaborada a norma legal do tributo, menor será a necessidade de edição de atos para sua regulamentação, para seu esclarecimento, reduzindo, conseqüentemente, a quantidade de outras disposições normativas para a sua executabilidade.

Muitas vezes na história da tributação, o sentimento da eficiência legislativa foi no sentido de simplificar para o agente fiscal sua atuação posterior, sendo estabelecido, portanto, uma série de presunções<sup>330</sup> e conceitos jurídicos em nome de uma pretensa técnica fiscal.

Entretanto, verifica-se o uso exagero de presunções afastadas de uma realidade social e econômica dos fatos concretos da vida das pessoas, o emprego de conceitos

---

<sup>327</sup> Encontramos várias decisões do Tribunais nacionais afastando medidas desrespeitosas de tal exigência, como a que ora se ilustra: “(...)pode o município cobrar taxa, desde que, por lei, seja definido o fato gerador, fixadas a alíquota e a base de calculo. Se tais requisitos não constam de lei, mas de ato normativo de autoridade municipal, a cobrança da taxa malhere o princípio de legalidade” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 115.561-SP - 2ª. turma, rel. Min. CARLOS MADEIRA, 2ª. turma, j. em 18/03/1988, **Diário de Justiça da União**. Poder Judiciário, Brasília, DF, de 22/04/1988, p. 9.090)

<sup>328</sup> CARRAZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, op. cit., p. 167 – destaques do original

<sup>329</sup> Sendo remarcas no país neste propósito as clássicas obras de FALCÃO (Amílcar de Araújo Falcão. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964) e ATALIBA (Geraldo Ataliba. **Hipótese De Incidência Tributária**, 4ª. ed. São Paulo: Ed. Revista Dos Tribunais, 1990).

<sup>330</sup> “as presunções que são padrões e esquemas generalizantes, contidas na lei e que se destinam a facilitar a execução de uma norma geral superior. Na medida em que a norma inferior é, ao mesmo tempo, criação e execução de uma norma superior, a leis que a veicula liga-se ao princípio da praticabilidade, tendendo: - facilitar a execução daquela hierarquicamente superior e - simplificar, por antecipação, a aplicação dos preceitos que edita”. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 257)

jurídicos indeterminados<sup>331</sup>, entre outros recursos utilizados frequentemente pelos legisladores, implicam não só num arranjo à segurança jurídica, mas, precipuamente, em desobediência ao sentido da eficiência exigida do legislador.

Neste campo, as presunções não podem ser usadas no plano tributário como um mero instrumento de arrecadação, devendo guardar relação não apenas com uma boa técnica legislativa, mas, neste momento, também com o predicado da eficiência, como aponta HUMBERTO ÁVILA:

As presunções não podem ser usadas unicamente para aumentar ou facilitar a arrecadação e, por isso, com base exclusiva na eficiência administrativa. E como o dever de eficiência estabelece um modo de realização dos princípios tributários, sem poder criativo de competência, as presunções só podem ser usadas quando servirem de instrumentos para a realização eficiente da igualdade dentro do poder atribuído pelas regras de competência.<sup>332</sup>

A doutrina nacional já registrava preocupações internas quanto à adoção de tais mecanismos, observando apenas o cumprimento da legalidade. Como constata PAULO CALIENDO “questiona-se, assim, a possibilidade de existir, em matéria tributária, conceitos indeterminados e cláusulas gerais que possam ser preenchidas pela administração fiscal”<sup>333</sup>.

Todavia, a fixação da eficiência como medida norteadora da produção legislativa, exigindo a necessária clareza e precisão, demanda que as expressões empregadas sejam aproximadas da realidade social que incida, em negação aos conceitos indeterminados ou em cláusulas gerais sem revestimento de tal qualidade. Compreendida e eficiência no sentido da ordenança da estrutura estatal, impossível a validação de tais instrumentos como um mero sentido de aumentar a arrecadação.

---

<sup>331</sup> De forma complementar ao ora afirmado, ainda que na defesa do emprego de tais mecanismos, JOSÉ MARCOS DOMINGUES afirma a possibilidade de utilização num sentido de tipicidade aberta: “por outro lado, não se compreende bem a verdadeira cruzada empreendida contra o emprego do conceito indeterminado na tipificação tributária porque a teoria da indeterminação conceitual considera que ele é exatamente um instrumento moderno de vinculação do Administrador à lei, separando-a do que antes foi considerado campo de discricionariedade administrativa”; “o conceito indeterminado não implica uma indeterminação de suas aplicações; só se permite ‘uma única solução’ a ensejar controle de legalidade da atuação do Administrador”. (OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Legalidade Tributária, o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Maria A. M. Carvalho (coord.), Rio de Janeiro: Forense, 1988, 205/215, p. 212)

<sup>332</sup> ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Valdir de Oliveira Rocha (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, v. 9, p. 288

<sup>333</sup> *Comentários ao Código Tributário Nacional*. *Op. cit.*, 2005, p. 937

Mesmo aqueles que aceitam a utilização de tais ferramentas em nome de uma simplificação da definição tributária, o fazem admitindo a necessidade de adequação técnica, como esclarece MISABEL DERZI no seu estudo sobre o tipo no Direito Tributário, recuperando a necessidade de clareza na tipificação da imposição arrecadatória:

Tipo não significa obscuridade. Ele é claro, como já observamos, pois sendo próximo à realidade jurídica, contém, mais do que o conceito abstrato, ricas referências ao objeto.

A rigor, pois, conceitos obscuros ou amplamente indeterminados não seriam tipos, no sentido próprio do termo, se, por indeterminação, entender-se aquele conceito cujas notas sejam quase totalmente desconhecidas.<sup>334</sup>

Vide a lapidar lição de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES quando pontua que “a clareza da lei não resulta, apenas de seu contexto mas, sim, da correspondência entre o que a norma jurídica dispõe e a realidade do fato que a vida social apresenta”<sup>335</sup>. Assim se dá inclusive para o adequado cumprimento das noções de justiça tributária<sup>336</sup>, orientando a eficiência legislativa para adequação dos elementos tributários com os subsídios extraídos da vida econômica e social.

Tal conclusão, numa clara associação das atividades legislativas tributárias com o sentido da eficiência, já era identificado por KLAUS TIPKE:

Por conseguinte *base para a eficiência* da regra da igualdade em Direito Tributário é o conhecimento de que o Direito Tributário baseia-se em uma *lógica material*, à qual o legislador não pode ao alvedrio opor-se. Nesse sentido as espécies tributárias são *constitucionalmente préestruturadas*.<sup>337</sup>

Outrossim, no cumprimento desta tarefa constitucional, deve o legislador adotar máxima acuidade na disciplina das hipóteses de incidência dos tributos, por toda a sua importância para a matéria, conforme já há muito assinalado por AMÍLCAR FALCÃO<sup>338</sup>. Isto porque, ao descrever geral e abstratamente, o fato gerador da obrigação

<sup>334</sup> DERZI, op. cit., p. 75

<sup>335</sup> **Compêndio...** ob. cit., p. 180

<sup>336</sup> Neste sentido, SALDANHA SANCHES: “A justiça tributária tem uma dimensão econômica, uma vez que a norma arbitrária, destituída, por natureza, de regra e de medida, é insusceptível de previsão ou de inserção num sistema”. (op. cit., p. 170)

<sup>337</sup> TIPKE. **Direito Tributário**. Op. cit., p. 196

<sup>338</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Finanças, 1964

tributária deve fazê-lo de forma completa e perfeita, ou, na expressão do art. 114 do CTN<sup>339</sup>, com os seus elementos suficientes e necessários para posterior caracterização, não causando dúvidas ao aplicador e ao intérprete da subsunção dos fatos àquela norma.

Em outra ocasião, perquirindo os elementos do fato gerador do ICMS e os diversos pontos de conflitos que resultaram na edição de vários entendimentos jurisprudenciais, tivemos oportunidade de afirmar<sup>340</sup> que, no momento de redigir tais hipóteses, o legislador não pode jamais desconhecer os conceitos já existentes nos demais ramos do direito, notadamente ao usar os institutos do direito privado. Como já assinala o art. 109 CTN<sup>341</sup>, a integridade do Direito é única e as definições, conteúdos e alcances havidos nos institutos do Direito Privado devem sempre ser respeitados pelo legislador tributário.

Toda esta questão foi bem sintetizada por MISABEL DERZI que, ao anotar a festejada obra de ALIOMAR BALEEIRO, pontua:

quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se utiliza a Constituição desse sentido completo, extraído de certo ramo jurídico, para assegurar a discriminação e delimitação de competência, enfim o pacto federativo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado (que legisla em causa própria) que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. Sendo assim, o art. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e da conotação jurídica daqueles institutos, conceitos e formas, vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido que é própria do Direito Privado. O art. 110, implicitamente, semente dita o comando: obedeça-se à Constituição.<sup>342</sup>

---

<sup>339</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>340</sup> BELTRÃO, Irapuã. A interpretação do Fato Gerador do ICMS diante da Lei Complementar 87 e da Sola 166 do STJ. **Revista Bonijuris**. Curitiba, nº 532, março 2008, ano XX, p. 13-17

<sup>341</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

<sup>342</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado (notas de atualização) in ALIOMAR BALEEIRO. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 690

No mesmo sentido, o PRETÓRIO EXCELSO já se posicionou, versando sobre o Imposto Sobre Serviços – ISS trilhou as mesmas conclusões, sempre amparada no texto constitucional:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.<sup>343</sup>

Na mesma linha, a precisão na delimitação da hipótese de incidência caminha para a exigência de eficiência já que demarcará de forma objetiva os fatos ou conjuntos de fatos que estão no campo da tributação, permitindo a todos os agentes o melhor comportamento possível a partir desta baliza.

Porém, há de se registrar sempre que o marco reside no ‘figurino constitucional’ – na expressão empregada pela Suprema Corte, devendo ser observado pelo legislador infraconstitucional os objetos já desenhados pela norma fundamental, inclusive para aquela adequação das expressões, com as realidades econômicas e sociais.

Todos os tributos devem guardar tal cuidado para atingir uma eficiente legislação, sendo, obviamente, tais circunstâncias mais sensíveis nos impostos. Neste sentido, a lapidar lição de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

A Constituição, ao fazer a distribuição dos impostos, é obrigada a adotar uma terminologia para estes, que será jurídica ou econômica, levando em conta o objeto dos mesmos, a fim de encontrar os diversos fatos que podem ser submetidos à tributação. O objeto de cada imposto será encontrado nas expressões utilizadas pelo legislador constituinte ao colocá-lo no sistema tributário. Em razão da nomenclatura utilizada, tomando o seu significado tributário, teremos a idéia dos fatos a serem submetidos ao tributo, num momento preexistente ao seu nascimento, que se dará com a decretação da norma tributária.<sup>344</sup>

---

<sup>343</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116.121-SP – plenário, rel. Min. OCTÁVIO GALLOTI, rel. p/ acórdão MARCO AURÉLIO, j. em 11/10/2000, **Diário de Justiça da União**. Poder Judiciário: Brasília, DF, de 21/05/2001, p. 17

<sup>344</sup> Op. cit., p. 278

A precisão e, natural, limitação, constitui a própria essência do conceito de fato gerador de tributo<sup>345</sup>, mas, em conflito com este mandamento de eficiência tem muitas vezes sido esquecida naquele dilúvio legislativo. Justamente em razão de todos estes aspectos é que BECKER já diligenciava orientar neste proceder lógico-normativo. Eis a dicção do saudoso jurista:

*A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital.*<sup>346</sup>

Tal associação da praticabilidade advém igualmente das lições de TIPKE, mas já no sentido de toda aquela simplicidade:

*Praticabilidade* (inclusive certeza, transparência, simplicidade e modicidade): os tributos são para o Estado quanto para o cidadão vantajosas, quando são praticáveis, isto é, seus tipos legais são simples e compreensíveis, o ônus tributário transparente e os custos da cobrança fiscal insignificantes.<sup>347</sup>

Desta feita, além da boa técnica legislativa, com clareza e precisão da norma, a atividade legislativa-tributária, ora influenciada pelos contornos da eficiência, acolhe também sentido da praticabilidade<sup>348</sup>, de forma que a definição dos elementos dos tributos objetive uma arrecadação mais célere, evitando fugas e facilidades para desvios evasivos por parte dos sujeitos atingidos.

Assim reconheceu OCTAVIO CAMPOS FISCHER o acostamento afirmando que “a eficiência, aproxima-se, aí, do princípio da praticidade, para legitimar pelo legislador de

<sup>345</sup> “A lei orgânica de cada imposto fixa, de maneira precisa e limitativa, todas as condições e circunstâncias, nas quais qualquer pessoa que preencha todas essas condições e se encontre inteiramente naquelas circunstâncias, deverá ser considerada devedora de tal quantia, a título de tal imposto, pelos agentes administrativos competentes, no exercício da atribuição legal, conferida pela lei orgânica. É isso o fato gerador do imposto”. (JÉZE, Gaston. O Fato Gerador do Imposto. **Revista de Direito Administrativo – RDA**. Rio de Janeiro: vol. 2, tomo I, p. 50)

<sup>346</sup> Op. cit., p. 534/535

<sup>347</sup> TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Op. cit., p. 397

<sup>348</sup> “Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade inspira o Direito de forma global. Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito”. (DERSI. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. Op. cit., p. 104)



técnicas normativas que possibilitem uma arrecadação mais ágil, menos onerosa e que evitem a sonegação”<sup>349</sup>.

A título de registro, seria possível extrair da disciplina já assentada nas próprias bases da tributação, mecanismos em nome desta praticabilidade<sup>350</sup> e simplificação<sup>351</sup> (substituição tributária, presunção de momentos de ocorrência, etc.), cabendo ao legislador, em respeito aos outros princípios e garantias do contribuinte empregar tais ferramentas eficientemente.

Em razão do esposado, o comando da eficiência exige do legislador tributário, não apenas o dever de clareza e precisão, mas, similarmente, atenção técnica na elaboração dos elementos estruturantes da tributação. Ainda que no campo da praticabilidade e simplificação da complexidade do sistema, o comando constitucional impõe maior rigor no emprego do vocabulário e expressões, racionalizando a utilização de presunções e conceitos dissociados de uma realidade econômica ou social.

### **3.4 – Eficiência na Definição da Política Tributária e da Política Fiscal**

#### **3.4.1. Política Tributária**

O contexto de eficiência estatal na atividade legislativa tributária, contudo, não deve limitar sua aplicação ao sentido da normatização dos diplomas legais ou de um único tributo. Contrariamente, uma eficiente legislação tributária exige a concepção global da tributação no ordenamento, cabendo ao legislador nacional atingir ou buscar a

---

<sup>349</sup> Op. cit., p. 268

<sup>350</sup> Mas esta praticabilidade deve estar coadunada com a certeza esperada do Direito. Ou como esclarece A. BECKER “a *praticabilidade* e a *certeza* da incidência das regras *jurídicas* tributárias, sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher como elementos integrantes da hipótese de incidência, *signos econômicos* (fatos econômicos) ou *signos jurídicos* (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital”. (op. cit., p. 535)

<sup>351</sup> Ainda com escopo exemplificativo, valem-nos de passagem de TIAGO SCHERER, ao tratar da sujeição passiva: “Por conveniência da arrecadação, simplificação do processo de fiscalização ou ainda garantia da receita, o legislador poderá ampliar o leque de devedores, dirigindo-se a outra categoria de sujeito passivo, distinta do *contribuinte*. Mesmo não estando ligado direta e pessoalmente ao evento tributado, o *responsável*, sujeito passivo *indireto*, poderá ser chamado a adimplir a obrigação tributária em decorrência de opção legislativa específica”. (SCHERER, Tiago. *Liberdade de Iniciativa Econômica e Solidariedade Tributária. Curso Modular de Direito Tributário*. VAZ, Paulo Afonso Brum, PAULSEN, Leandro (org.), Florianópolis: Conceito editorial, 2008, p. 78)

eficiência sistêmica face às considerações anteriores sobre o sistema constitucional e unidade.

Mais do que isto, a eficiência legislativa na tributação não será exaurida apenas com a adequada, precisa e clara normatização dos tributos, mas sim uma concepção de uma política tributária eficiente. Caberá ao legislador, enxergando sistematicamente as exações que compõe o ordenamento, fixar o vetor de uma conceituação política para a tributação, racionalizando as regras que orientam a atividade tributária e, conseqüentemente, as medidas de arrecadação.

Inicialmente, quanto a esta política tributária caberá a cada um dos entes políticos de nossa federação assim orientar sua atividade legislativa na elaboração normativa de seus tributários para a melhor arrecadação tributária. Como sugere JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

*A política tributária* pode consistir na adequado e racional planejamento elaborado pelas pessoas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no âmbito de suas respectivas competências, mediante a sistematização de práticas administrativas, tendo por finalidade a arrecadação dos valores tributários para fazer face às necessidades governamentais.<sup>352</sup>

Mas, como aponta HUGO DE BRITO MACHADO ao apresentar algumas visões produzidas diante da inclusão da Emenda nº 19, de 1998, existe um “equivoco que consiste em tornar o princípio da eficiência no sentido de princípio da máxima arrecadação”<sup>353</sup>. Para que a política tributária seja eficiente é imprescindível sua justificação nos elementos de sua legitimação<sup>354</sup>, ultrapassando a mera legalidade<sup>355</sup> e recuperando os demais preceitos fundantes da tributação já com os objetivos do sentido de realização da justiça como apresentamos anteriormente no pensamento de RAWLS.

---

<sup>352</sup> in **O Princípio da Eficiência ...**, op. cit., p. 139

<sup>353</sup> Idem, p. 53

<sup>354</sup> “É necessário em última análise não só a legalidade ou a constitucionalidade na instituição ou arrecadação de tributos, mas sobretudo é preciso a legitimação da arrecadação tributária.

Esta legitimação só será possível se a tributação for eficiente no sentido da realização da justiça fiscal, respeitando a isonomia e a capacidade contributiva como vetores fundamentais.” (Yoshiari Ichihara, idem, p. 171); no mesmo sentido LOBO TORRES: “o que distingue uma autêntica política tributária de uma singela política de arrecadação, pelo prisma da eficiência, é a adesão, por parte da legislação, da jurisprudência e da administração, à pluralidade dos princípios de legitimação do ordenamento tributário”. (idem, p. 73)

<sup>355</sup> “A tributação contém tarefa em um Estado Democrático de Direito, distante da visão meramente arrecadatória. A justiça fiscal é condizente com os postulados constitucional, de forma a absorver o problema meramente da legalidade”. (MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo – A Invasão da Constituição**. São Paulo: Método, 2008, p. 150)

Desta feita, ROGÉRIO V. GANDRA DA S. MARTINS reconhece neste contexto que a Política Tributária deve ser vista “como a sistemática adotada pelo Estado objetivando cumprir suas finalidades de forma eficaz e ao mesmo tempo onerando o mínimo possível à sociedade”<sup>356</sup>, entendendo nesta redução os anseios e demandas sociais postas aos organismos estatais.

Justamente por tal motivo, reconhece o citado autor<sup>357</sup> que qualquer ponderação sobre a política tributária poderia passar por sua classificação ‘quanto à sua finalidade’ e ‘quanto à conduta’ que os agentes tributários terão.

Naquele primeiro sentido deverá ser feita a indagação quanto a adoção de uma política tributária fiscal ou extrafiscal<sup>358</sup>, ou pelo menos qual será a tônica nas diversas exações<sup>359</sup>, caracterizando, assim, se as normas elaboradas terão a predominância do puro sentido arrecadatório ou se as mesmas serão tomadas pela busca de outros objetivos que circundam a imposição tributária.

Já aqui o sentido da eficiência, como preenchido anteriormente, transborda para a definição da política tributária<sup>360</sup>, especialmente quanto a definição desta finalidade<sup>361</sup> e das medidas extrafiscais adotadas, cotejando os meios tributários

---

<sup>356</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. *in A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002, p. 26

<sup>357</sup> *Ibidem*

<sup>358</sup> Sobre estes conceitos, esclarece LUCIANO AMARO: “Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos a entidade arrecadatória ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm *finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal)*. Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é *arrecadar*), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde, etc., diz-se que o tributo tem finalidades *extrafiscais* ou regulatórias. A extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas”. (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 88/89)

<sup>359</sup> Neste sentido, interessante o posicionamento de NABAIS: “significa isto que a compreensão constitucional adequada do imposto no estado fiscal social passa, em nossa opinião, por uma divisão entre impostos fiscais – prioritariamente orientados, a nível de objectivos ou dos efeitos, para a obtenção de receitas, e impostos extrafiscais – prioritariamente orientados, a nível de objectivos ou dos efeitos, para a prossecução de interesses secundários finais”. (NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 247)

<sup>360</sup> É o que ALIOMAR BALEIRO denominou em sua clássica introdução à ciência das finanças como sendo o fator político da tributação: “Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’ é sobrepujada pelas funções ‘extrafiscais’. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz” (**Uma Introdução...**, op. cit., p. 189)

<sup>361</sup> Para tal sentimento, NABAIS já afirmava, apoiado em FICHERA e KRUSE: “Quanto à finalidade ou elemento teleológico do imposto, refere actualmente a doutrina que ele tem uma função instrumental, justamente para nele integrar os fins extrafiscais. Contudo, como é fácil de ver, o imposto sempre assumiu uma tal função, uma vez que ele não constitui um fim em si mesmo, antes é um meio, um instrumento de realizadas das tarefas (finais) do estado. Por via de regra um instrumento indirecto, na medida em que é o

empregados, com a maior ou menor arrecadação obtida, com os resultados auferidos e demais consequências projetadas pela concepção embrionária.

Mesmo porque, inclusive do ponto de vista econômico e de vantagens sociais, como reconheceu CARRAZZA:

ao utilizar o mecanismo da extrafiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para depois, aplicá-los nos gastos públicos. Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progresso sociais.<sup>362</sup>

A verdade é que o sentido da eficiência deve ser ponderado pelo legislador na hora de suas escolhas, vez que a normatização tributária inevitavelmente acarretará efeitos econômicos<sup>363</sup>, sendo prudente a avaliação prévia da eficiência social desta intervenção estatal legislativa.

No outro sentido, a determinação da imposição fiscal deve passar por um necessário questionamento sobre “por que determinado tributo será cobrado? Por que deve ser aumentado? Por que deve ser diminuído ou extinto? Qual será o impacto na economia? Qual será o produto arrecadado? Qual a finalidade do produto arrecadado? etc.”<sup>364</sup>.

Estas indagações definidoras devem ser ponderadas também à luz dos contornos da eficiência, de forma que a política tributária não seja concebida sem este viés de organização estatal e segundo as devidas preocupações quanto aos valores constitucionais, especialmente no estágio dos Estados modernos e seu papel no desempenho – ou não – de atividades na sociedade.

---

suporte financeiro das despesas necessárias à realização de tais tarefas, mas, por vezes, um instrumentos directo quando, através da simples percepção dos meios pecuniários em que se concretiza, realiza automaticamente tarefas comunitárias”. (idem, p. 226)

<sup>362</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicas)**. 2ª. ed., rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 134

<sup>363</sup> Como reconhece SCHOUERI, já trazendo o debate sobre a finanças neutras, especialmente diante do claro dirigismo da Constituição de 1988: “Tampouco na formulação das normas tributárias, pode-se cogitar em semelhante contexto constitucional, de uma atuação, neutra da parte do legislador, cabendo-lhe ponderar os efeitos econômicos de suas medidas”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2)

<sup>364</sup> Idem, p. 30

Como esclarece SALDANHA SANCHES, em preciosa lição sobre esta definição no momento de elaboração legislativa:

A reserva de lei começa assim por abranger a decisão sobre os factos tributáveis – a sua seleção a partir dos dados sociais que revelam a existência de capacidade contributiva, ou de outro facto gerador seleccionado pelo legislador soberano – e o grau de oneração fiscal dos sujeitos passivos, que vai ser uma consequência da determinação legislativa dos factos tributáveis.

Contudo, se a escolha dos objectos da tributação determina a distribuição da carga fiscal, a decisão sobre o nível das taxas constitui uma segunda decisão política atribuída ao Parlamento, que determinará o nível global da tributação. Essa determinação constitui uma escolha feita em nome dos cidadãos e pelos cidadãos, que poderão optar entre uma mais elevada carga tributária e uma maior produção de bens públicos, e uma menor carga tributária com menor produção de bens públicos.<sup>365</sup>

Parece evidente, portanto, que parte da definição de uma adequada e eficiente política tributária pondera sobre quais fatos denotadores de riqueza<sup>366</sup> devem ser tratados como hipótese de incidência, inclusive considerando aquele sentido de praticabilidade da futura arrecadação, efeitos econômicos produzidos na sociedade resultantes daquela imposição, entre outros inúmeros fatores para os quais a busca da eficiência poderá decisivamente contribuir.

Tal investigação, já lançada desde as primeiras considerações de ADAM SMITH, repercute diretamente no campo das ciências das finanças formulando ocorrência cristalina da eficiência uma vez que a política tributária deve obter o máximo proveito com o mínimo de esforço. E não só naquele sentido da praticabilidade da arrecadação, mas também, e fundamentalmente, quanto às escolhas realizadas legislativamente.

ALBERTO DEODATO já pregava tais lições, ancorado no pensador escocês:

Economia e certeza são duas regras estabelecidas por ADAMS SMITH relativamente aos impostos. A regra da economia consubstancia o princípio: “obter o máximo proveito com o mínimo esforço”. Daí se depreendem dois princípios: a) todo imposto improdutivo deve ser afastado; b) todo imposto, cujo serviço de assento e arrecadação seja

---

<sup>365</sup> Op. cit., p. 117

<sup>366</sup> Neste sentido, ilustração colhida de ADAM SMITH: “Os impostos sobre artigos de luxo não possuem qualquer tendência a aumentar o preço de quaisquer outras mercadorias, além das que são tributadas. Por sua vez, os impostos sobre artigos de primeira necessidade, fazendo elevar o preço dos salários, tendem necessariamente a aumentar o preço de todos os produtos manufaturados e, por conseguinte, diminuir a sua venda e consumo”. (op. cit., p. 1111/1112)

mais dispendioso que a quantia a entrar para o Fisco deve ser desprezado.

Do primeiro princípio se deduzem *as regras da escolha do imposto e as taxas do imposto*. Assim, quanto à escolha: a) todo imposto, para cuja a percepção sejam exigidas despesas em desproporção com o produto a arrecadar deve ser afastado (...); b) os impostos fácieis de serem fraudados e de fiscalização quase impossível devem ser abandonados (...)

Relativamente às taxas do imposto, elas não deverão ser de tal modo elevadas que provoquem a fraude ou desencoragem o consumo, matando a fonte da receita.<sup>367</sup>

Evidentemente, na distribuição inicial da imposição tributária, as mesmas luzes devem refletir na resolução sobre a concessão de benefícios tributários<sup>368</sup>, eis que, se de um lado, desonerando alguns, implicam no custeamento, por outros, dos encargos a serem cobertos pela tributação.

Justo por este motivo, prossegue o mestre português em sua obra, reconhecendo que “as normas que atribuem benefícios fiscais (...) ao reduzirem a base fiscal, são também elas uma decisão sobre a distribuição dos encargos tributários, aumentando a tributação dos contribuintes não isentos”<sup>369</sup>.

### 3.4.2 Recuperação da capacidade contributiva na efetivação da eficiência legislativa

Tal preocupação quanto às escolhas e sua eficiência faz com que o Direito Tributário mundial repense a mera legalidade como preceito de efetivação da imposição tributária, sobremaneira em termos históricos, a forte ligação tributária com as linhas de um positivismo, especialmente no sentido da Jurisprudência dos Conceitos<sup>370</sup>.

<sup>367</sup> Op. cit., p. 121 – destaques do original

<sup>368</sup> Aqui empregado em sentido genérico, podendo ser compreendido de forma a englobar todas as formas de isenção, reduções de alíquota ou bases de cálculo, concessões de créditos presumidos, anistias, remissões, entre outros.

<sup>369</sup> Idem, p. 122

<sup>370</sup> O seguidor da Jurisprudência dos Conceitos minimizaria o papel da exegese da lei – sobretudo se *praeter legis* –, já que ela, a rigor, não precisa ser interpretada, por ser pretensamente clara, com todas as soluções. Nesta concepção, o que não estiver na lei está no espaço ajurídico, caracterizando assim o positivismo normativista conceitualistas. Cria-se assim o fundamento de uma interpretação, que prega para uma dada situação e para um dado conjunto de normas jurídicas a existência de somente um resultado possível dado pela ciência jurídica e independente da subjetividade do intérprete. Aqui apoia-se no escólio de REALE: “A tese fundamental da Escola é a de que o Direito por excelência é revelado pelas

Toda esta amarração tributária com esta linha do pensamento jurídico significou o reforço, quiçá, o exagero, do princípio da legalidade e a opção por um método de interpretação sistemático, segundo o qual vai se coordenar uma interpretação – residualmente aceita – a partir tão somente da lei que prescreve rigorosamente todos os elementos e conceitos.

Outrossim, vários ordenamentos jurídicos constitucionalizam tal postura, reforçando seus os textos políticos com os fundamentos da tributação e exigindo que os elementos essenciais dos tributos estejam em lei em sentido formal<sup>371</sup>.

Ainda que diante de um ecletismo das linhas que seguiram aquele positivismo<sup>372</sup>, reconhecer tal influência na estruturação conceitual do direito fiscal nacional produz uma série de conseqüências, algumas que ora se destacam.

A *uma*, haverá especial prestígio para elisão fiscal, eis que o contribuinte terá a prerrogativa de adotar as medidas para evitar a moldura legal, evitando a descrição da hipótese de incidência, ainda que os efeitos jurídicos ou econômicos fossem os mesmos da previsão legal<sup>373</sup>.

A *duas*, a mera adoção de um positivismo de subsunção das conjecturas descritas pelo legislador, permitirá ao Estado a exigência de tributo ainda sem a correspondente capacidade contributiva ou geração de efeitos econômicos, patrimoniais ou financeiros na hipótese legal, tudo em nome daquele simples culto à norma, ou a

---

*leis*, que são normas gerais escritas emanadas pelo Estado, constitutivas de direito e instauradoras de faculdades e obrigações, sendo o Direito um *sistema de conceitos* bem articulados e coerentes, não apresentando senão lacunas aparentes. O verdadeiro jurista, pensam seus adeptos, deve partir do Direito Positivo, sem procurar fora da lei respostas que nas leis mesmas seja possível e necessário encontrar. Surge assim, a idéia de uma *Dogmática Jurídica conceitual*, ou de uma *Jurisprudência conceitual*, como objeto do jurista.” (REALE. **Filosofia do Direito**. Op. cit., p. 416 – destaques do original)

<sup>371</sup> “O princípio da legalidade, em matéria tributária, domina na maioria dos países, o tema inteiro, tanto que costuma ser expresso no aforisma *nullum vectigal sine lege*.” (CARRAZZA. **Curso de Direito ...** op. cit., p. 160)

<sup>372</sup> De forma ampla, houve uma tendência a verificação do fenômeno jurídico como atrelado apenas à boa técnica de produção da norma, com várias críticas sobre outras ponderações que estranhas a tal preocupação. Respondendo a estas críticas e já no sentido da recuperação da eficiência em tal normatização, RACHEL SZTAJN recupera elementos históricos: “Na verdade, esses críticos se esquecem que o Direito romano privilegiava a eficiência das normas, notadamente no que diz respeito à integração dos povos por conta da expansão territorial do império romano”. (**Direito e Economia**. Op. cit., p. 78)

<sup>373</sup> “Diferentemente das situações reveladoras da evasão fiscal, a elisão fiscal qualifica-se como procedimento lícito realizado pelo contribuinte no escopo de reduzir sua carga tributária. Nesses procedimentos enquadrar-se-iam os destinados a agir sobre os negócios realizados visando a evitar o enquadramento da hipótese de incidência dos tributos e, conseqüentemente, dando origem ao nascimento da obrigação tributária.” (SILLOS, Lívio Augusto de. **Planejamento Tributário – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Leud, 2005, p. 11)

figura do legislador, considerados elementos capazes de dar todas as respostas necessárias ao Direito.

Mas, sem prejuízo das conquistas dessa linha positivista – especialmente no campo da segurança jurídica – ocorreu um distanciamento da premissa da capacidade contributiva, já que se relevou moldura legal da hipótese de incidência tributária e a conseqüente subsunção dos fatos a ela em tipicidade cerrada.<sup>374</sup>

A interdisciplinaridade das ciências<sup>375</sup> mitigou o positivismo puro no campo tributário, especialmente pelo reconhecimento que a realidade econômica e social não poderiam passar desconhecidas de uma teoria para a tributação e a política tributária que se instala. Como esclarece JOSÉ JUAN FERREIRA LAPATZA:

Mas, naturalmente, nem a política de distribuição de renda, nem o princípio da capacidade econômica, se baseiam única e exclusivamente em considerações de caráter econômico. Embora se baseiem nelas, repousam sobre inúmeras razões de todos os tipos: ético, político, sociológico, econômico, jurídico, etc. Infinitas razões e sentimentos que se refletem em cada momento histórico no ordenamento jurídico que regula a vida de cada comunidade. Um ordenamento deve corresponder a certos princípios básicos, fundamentais, que nos Estados atuais aparecem, em geral, solenemente consagrados nos textos constitucionais, e dentro dos quais ocupam um primeiríssimo plano os princípios aos quais deve corresponder, em cada comunidade política, a distribuição da carga tributária entre os seus membros.<sup>376</sup>

Na evolução do positivismo alemão e como um refluxo das idéias do pós-guerra, surgem as idéias de KARL LARENZ<sup>377</sup> com seu ideário da Jurisprudência dos Valores<sup>378</sup> e o resgate do valor da justiça e uma tentativa científica da união dos dois grandes pilares do ordenamento jurídico: segurança e justiça.

<sup>374</sup> “Aliás, a tipicidade, no Direito Tributário, é, por assim dizer, mais rigorosa do que no próprio Direito Penal. Neste, a lei confere, ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. Já naquele, a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão.” (CARRAZZA, *Op. cit.* p. 166)

<sup>375</sup> Elemento sempre presente e reafirmado nas considerações deste estudo sobre a incorporação da eficiência no ordenamento jurídico, inclusive observando os predicados advindos da economia e administração

<sup>376</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo**. 1ª. Ed., Marcial Pons – Manole, 2007, p. 21/22

<sup>377</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 4ª. ed., Coimbra: Calouste Gulbenkian, 2005

<sup>378</sup> “LARENZ diz que a jurisprudência de valores (*wertungsjurisprudenz*), que substitui a jurisprudência de interesses (*interessenjurisprudenz*), se baseia no reconhecimento de valores supralegais (*übergesetzlicher*) ou pré-positivos (*vorpositiver*) com crítica ao modelo da subsunção, com a preferência pela justiça do caso concreto e pela argumentação”. (TORRES, **Normas de Interpretação e ...** 2006, *Op. cit.* p. 345, nota 61)



Portanto, além das meras normas fruto da positivação do legislador, existem os valores supra positivados que não estão necessariamente no direito escrito – ou, pelo menos, explicitamente, conceituados –, mas que alicerçam o ordenamento jurídico, tais como a segurança, justiça, eqüidade, solidariedade. Entre as normas e os valores, surgem os princípios que conectam e integram todas as normas de um determinado sistema jurídico, conferindo unidade ao sistema jurídico, servindo o princípio da eficiência para iluminar o legislador quanto a elaboração de regras com observância a tais valores e interesses.

Neste prisma, cediço que um único princípio pode influenciar a interpretação e aplicação de várias normas e, por suas vezes, um mesmo valor pode influenciar vários princípios. O valor da justiça<sup>379</sup> vai se traduzir em vários princípios: no campo tributário, o da capacidade contributiva<sup>380</sup>, da igualdade; e tais princípios devem ensejar normas, conferindo efetividade aos princípios e aos valores.

Por todos estes elementos, alguns mestres de relevo inegável destacam a relevância do escólio da Jurisprudência de Valores e outras teorias do direito de forma a mitigar o positivismo puro e a moldura fechada, inclusive para a tributação, como ilustra LOBO TORRES:

A teoria da interpretação do Direito Tributário abre-se para o pluralismo, a interdisciplinaridade e a jurisprudência dos valores, procurando superar o maniqueísmo do formalismo e do sociologismo. Sofre a influência das idéias de Larenz, que, originariamente voltadas para a metodologia jurídica, repercutiram sobre os trabalhos dos tribunais fiscais alemães e sobre a doutrina, inclusive produzida fora da Alemanha.<sup>381</sup>

Tal circunstância sobreleva-se no direito brasileiro, onde a sistematização tributária encontra sede constitucional, característica bem peculiar no mundo globalizado, já que “não há paralela de monta no direito comparado, salvo no da

<sup>379</sup> “A justiça tributária, sendo valor, é inteiramente abstrata, não se define nem ganha dicção constitucional, adquirindo graus de concretude pelos princípios e subprincípios, como vimos. É preciso, por conseguinte, surpreendê-la nos seus princípios maiores, como sejam a capacidade contributiva, o custo-benefício, a distribuição de rendas e a solidariedade do grupo”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito...** op. cit., p. 114)

<sup>380</sup> Como esclarece DOMINGUES DE OLIVEIRA: “A capacidade contributiva, enquanto princípio, é um daqueles juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica”. (OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 41)

<sup>381</sup> TORRES, **Normas de Interpretação e ...** 2006, *Op. cit.*, p. 345

Alemanha, cuja Constituição também sistematiza os tributos”<sup>382</sup>. Tanto esta característica é marcante que a doutrina nacional, além do reconhecimento, procura estabelecer as necessárias conclusões para tal opção constituinte.

Neste sentido, o professor SACHA CALMON, após ilustrar a experiência de alguns países, sobretudo aqueles de tradição jurídica romana-germânica, conclui:

O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

*Primus* – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios;

*Secundus* – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídica-tributária;

*Tertius* – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.<sup>383</sup>

Por isto asseveramos que ao elaborar um amplo sistema constitucional tributário, mais do que estabelecer as bases da tributação, a evolução dos textos políticos pátrios assegurou princípios – não só os tipicamente tributários, mas sim toda a ordem de predicados constitucionais – e, sistematicamente, valores fundamentais da organização estatal. Como afirmado supra, o sistema constitucional normativo é integrado por regras e de princípios e valores, ou seja, “hoje, o direito tributário não pode ser visto isoladamente, nem no ordenamento jurídico brasileiro, nem fora dele”<sup>384</sup>.

A tributação não pode estar fora deste novo contexto e papel do Estado, como pontificado por NABAIS, reconhecendo os efeitos do novo papel constitucional, parecendo, inclusive ter me mente o texto fundamental brasileiro de 1988:

De um lado, há uma alteração quantitativa que se prende com o facto de a assunção de mais tarefas pelo estado – tarefas de direção da economia e de conformação social – implicar mais despesas e, conseqüentemente, mais impostos, alargando-se desde jeito o domínio da fiscalidade.

<sup>382</sup> TORRES. **Curso de Direito Financeiro ...** op. cit., p. 356

<sup>383</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 47/48

<sup>384</sup> MOREIRA. **Neoconstitucionalismo**. Op. cit., p. 150

De outro lado, verificou-se uma alteração qualitativa traduzida no facto de, através dos impostos, poderem ser prosseguidos, directa e autonomamente, as tarefas constitucionalmente imputadas ao estado, sejam de ordenação econômica, sejam de conformação social.<sup>385</sup>

Tudo isto deve ainda ser dado, sobretudo, para recuperar o aspecto protetor dos princípios jurídicos da tributação como limitações ao poder de tributar em benefício dos indivíduos e demais agentes sociais, introduzindo de forma hialina os valores fundamentais tal qual um dos instrumentos para a modernização, e conseqüentemente, uma adequada e justa política tributária.

Mesmo porque esta integração é indispensável. Por natural, não seria uma função fácil, pois resolver conflitos concretos de interesses, apenas com os valores ou simplesmente substituir as leis tributárias por uma que dissesse que o tributo seria justo, uma vez que os valores são abstratos, abertos. Na verdade, a existência daqueles valores e princípios não dispensa as regras, especialmente pela sua objetividade e mais estreito espectro de aplicação na resolução dos conflitos de interesse e obrigações tributárias. Mas estas, já na sua elaboração, serão consideradas eficientemente gestadas se postas no cumprimento dos valores constitucionais.

Neste ponto, a doutrina do neoconstitucionalismo<sup>386</sup> poderá contribuir para apaziguar os conceitos do positivismo, sobretudo com as considerações da Jurisprudência dos Interesses ou dos Valores, mantendo os critérios protectivos alcançados com a estrutura científica das normas e com a adição de carga valorativa.

Isto porque, como já registrado, o sistema tributário brasileiro tem, além de sua estrutura primária na Constituição, nela integra, também, princípios e regras refletoras de valores de justiça fiscal. O movimento do neoconstitucionalismo propõe justamente a verificação daqueles valores fundamentais<sup>387</sup> e o seu desfiar nos princípios e normas, tal qual indica BOCKENFÖRDE citado por LUIS CRUZ:

---

<sup>385</sup> Op. cit., p. 233

<sup>386</sup> “O neoconstitucionalismo, portanto, afirma o arcaísmo positivismo jurídico, não por razões internas a esse, mas sim porque, como um antigo instrumento de revelação científica, uma vez aceita a maior complexidade do fenômeno que devia analisar, também aceita, portanto, a sua imprecisão e ineficiência descritiva, e vem substituído por instrumentos mais atualizados e sofisticados, resultantes da evolução científica.” (POZZOLO, Susana. **Neoconstitucionalismo e Positivismo Jurídico – as Faces de Teoria do Direito em Tempos de Interpretação Moral da Constituição**. São Paulo: Landy, 2006, p. 87)

<sup>387</sup> Como afirma EDUARDO MOREIRA “é a invasão dos diversos princípios jusfundamentais nas relações jurídicas tributárias. Esse segundo importante aspecto da constitucionalização do direito satisfaz a ligação vital entre os direitos fundamentais e a tributação”. (op. cit., p. 149)

la constitución ya no se limita a fijar los límites del poder del Estado frente a la libertad civil, y a organizar la articulación y los límites de la formación política de la voluntad y del ejercicio de dominio, sino que se cubre en la positivación jurídica de los ‘valores fundamentales’ del orden de la vida en común.<sup>388</sup>

A partir disto, a anterior concepção da legalidade como determinação constitucional limitadora da atuação fiscal do Estado na obtenção dos recursos deve ser, inarredavelmente, associada aos demais valores constitucionais<sup>389</sup>. Reconhecendo a unicidade do sistema constitucional que naturalmente integra a estruturação tributária, restarão impostos os predicados da eficiência na definição da política tributária a ser inicialmente concebida pelo legislador.

Neste ponto, os valores fundantes da carta política de 1988 e os princípios organizacionais da República Federativa do Brasil devem permear os princípios tributários, explícitos e implícitos, definir-lhes o conteúdo, numa recuperação do prestígio da capacidade contributiva<sup>390</sup> e efetividade da isonomia<sup>391</sup> para a calibração das normas definidora das hipóteses de incidência.

Destarte, os valores fundamentais, apoiados nesta novel concepção constitucional e sua funcionalidade, não serviram apenas para a interpretação ou julgamento dos casos de subsunção do direito positivo, mas, antes disto, devem orientar a própria elaboração das normas secundárias definidoras do dever fundamental de pagar tributos.

Como destacam os autores do neoconstitucionalismo, nas linhas de LUIGI FERRAJOLI<sup>392</sup> “cambian las condiciones de validez de las leyes, dependientes ya no sólo de la forma de su producción sino también de la coherencia de sus contenidos con los principios constitucionales”.

<sup>388</sup> apud CRUZ, Luis M. **La constitución ....** Op. Cit., p. 4

<sup>389</sup> “A Constituição, definitivamente, não mais é pensada como limite e garantia da atividade política, mas sim como direção e meta para o legislador; a Constituição não tem mais a tarefa de preservar o mais alto grau de legalidade, mas, sim, aquele de remodelar as relações sociais segundo uma concepção determinada de bem.” (POZZOLO. Op. cit., p. 92)

<sup>390</sup> Tanto assim que se entende que a capacidade contributiva “quer, pois, como *pressuposto* do tributo, quer como *critério de graduação ou limite* na tributação, o princípio requer tratamento compatível com a estrutura dos interesses por ele protegidos, ordinariamente agasalhados nas constituições democráticas, um mandato inspirador do sistema tributário”. (OLIVEIRA, José Marcos de Domingues. Op. cit., p. 42)

<sup>391</sup> “A utilização da capacidade contributiva serve para proporcionar efetividade ao princípio da isonomia.” (WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária**. 2ª.ed., Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2004, p.56 – destaques do original)

<sup>392</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Pasado y futuro del Estado de derecho. Neoconstitucionalismo(s)*. Miguel Carbonell [Org.] Madrid: Trotta, 2003, p. 18

Por tudo, a demanda por escolhas eficientes pelo legislador impositivo devem ser, conseqüentemente, guiadas pelo norte constitucional, utilizando os canais tributários, também, no cumprimento de suas missões, inclusive pelo viés da extrafiscalidade que pode ser atribuída às diversas exações. Novamente enriquecedora a lição de NABAIS, inspirado em FICHERA:

Por um lado, tem, de algum modo, razão F. FICHERA quando refere que a extrafiscalidade não é apenas admissível, mas constitucionalmente exigida, na medida em que a modelação econômico-social, em que o estado social se materializa, não pode, pela própria natureza das coisas, dispensar todo o uso do mais importante instrumento de que o estado fiscal dispõe: os impostos.<sup>393</sup>

Ainda neste trilho, nada melhor do que o emprego do princípio da capacidade contributiva<sup>394</sup>, com sua carga valorativa, incorporando as realidades sociais, de forma a dirigir o legislador infraconstitucional das normas secundárias – daquele tradicional esquema positivista – para os melhores resultados de sua normação tributária e de toda a sistematizada política tributária<sup>395</sup>.

### 3.4.3. As Finanças Públicas e a Atividade Financeira do Estado

A política tributária eficiente deve ser associada ao sentido de uma política fiscal eficiente, com os contornos dados pelas finanças públicas e a atividade financeira do Estado, neste ponto considerando também o lado das despesas públicas. Como afirma IVES GANDRA “não há, pois, princípio da eficiência na política tributária impositiva, se não houver a mesma eficiência na política dispenditiva do Estado. Não há eficiência parcial”<sup>396</sup>.

---

<sup>393</sup> NABAIS. Op. cit., p. 244

<sup>394</sup> As referências da capacidade contributiva já eram encontradas em SMTIH que afirmava: “é necessário que os súditos de todos os Estados contribuam o mais possível para a conservação do governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado”. (op. cit., p. 1046)

<sup>395</sup> “A capacidade contributiva, como princípio aberto e indeterminado, oferece ao legislador a orientação para o processo de concretização da justiça fiscal”. (TORRES. **Curso de Direito...** op. cit., p. 97)

<sup>396</sup> in O Princípio da Eficiência ..., op. cit., p. 46

Em razão destes elementos, indispensável a investigação do conteúdo do referido princípio no campo tributário integrado às finanças públicas, sob pena de proceder a compreensão de forma incompleta<sup>397</sup>.

Neste terreno, dado o seu carácter instrumental<sup>398</sup> para as demais atuações do Estado, deve a questão financeira ser sempre ponderada de forma interdisciplinar, notadamente com os conceitos administrativos, sendo, por via de consequência, fortemente afetada em todo o seu sentido pela diretriz constitucional de eficiência.

Mesmo porque, a doutrina clássica das finanças públicas<sup>399</sup> afirma o seu reconhecimento na própria noção do Estado já que seria indispensável tal atuação para o cumprimento da função da organização política e para a asseguaração do bem comum e as necessidades que justificam a formação estatal.

Não se explicaria a formação estatal se todas as necessidades humanas fossem simplesmente individuais e que lhe permitissem satisfação própria e direta pelos interessados. Na medida em que surgem outros imperativos que não aqueles possíveis de realização individual, estas necessidades coletivas demandam atividades cuja satisfação sejam coordenadas para a obtenção do objetivo comum dos participantes daquele grupo social<sup>400</sup>.

Do ponto de vista da clássica ciência das finanças, aquelas necessidades coletivas, reconhecidas pela organização estatal, ganham destaque como públicas, passando o Estado a prestador daqueles serviços<sup>401</sup>, atribuindo regime jurídico especial com o predomínio dos interesses públicos que os justificam. Este processo de formação dos serviços estatais não esgotaria todas as necessidades coletivas, já que notória a

---

<sup>397</sup> Como esclarece EDUARDO MOREIRA: “A abertura do direito tributário à justiça fiscal não restará completa, se a arrecadação tributária não atender a um orçamento cada vez mais cumpridor dos objetivos da Constituição e curador do mínimo existencial.” (op. cit., p. 151)

<sup>398</sup> Como já destacado por JOSÉ CASSALTA NABAIS em nota anterior

<sup>399</sup> Por todos, TEIXEIRA RIBEIRO: “Quem diz finanças, diz meios ou instrumentos financeiros, que são o dinheiro e os créditos; ora os meios financeiros tem de se adquirir e servem para se utilizar na compra de produtos e serviços como reserva de valor. Daí o objecto das finanças públicas seja o estudo da aquisição e utilização de meios financeiros pelas colectividades públicas, isto é, pelas colectividades dotadas, em maior ou menor grau, supremacia ou poder de império;” (RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**. 5ª. ed., refund. actual., Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 1)

<sup>400</sup> “Simplesmente, as necessidades que o Estado satisfaz não podem ser necessidades dele próprio, pois as necessidades são desejos insatisfeitos, e o Estado não é um indivíduo, mas uma colectividade de indivíduos, e, como tal, não tem conteúdo psíquico, não pensa nem sente, e portanto não pode ter desejos. Desejos, só os indivíduos podem tê-los. Daí que essas necessidades, apesar de satisfeitas pelo Estado, tenham de ser necessidades de indivíduos”. (ibid.)

<sup>401</sup> Aqui novamente empregado na sua acepção ampla de atividades realizadas pelo Estado para satisfação do interesse da coletividade, como anotado anteriormente.

eleição governamental de quais serão as atividades realizadas pela administração, já demonstrando um traço de definição política.

Considerando esta distinção, algumas teorias propuseram um método para tal escolha, destacando-se, neste ponto e inicialmente, os marginalistas que sugeriram que os governantes deveriam ser movidos por um cálculo de forma a atender a um ‘Princípio de Utilidade Marginal’ dada a motivação inicial para a realização da tarefa pelos órgãos públicos e a consequente transferência de recursos particulares para o erário.

O Mestre ALIOMAR BALEEIRO assim explicitava a teoria pugnada pelos adeptos da visão utilitarista das receitas e finanças públicas: “comparavam o grau de vantagem da despesa pública com a decrescente utilidade dos recursos em mãos dos indivíduos, sabido que, para estes, as coisas se tornam menos úteis à proporção que delas dispõem em maior quantidade”<sup>402</sup>.

Surgia assim toda uma indagação sobre a própria justificativa e orientação para as finanças públicas e a proposta para a definição dos seus critérios orientadores do gasto público. De forma substancialmente distinta dos marginalistas, HUGH DALTON<sup>403</sup> (*Principles of Public Finance*, 1954) aduziu o emprego do Princípio da ‘máxima vantagem social’, distanciando-se da mera visão econômica da eficiência daquela transferência de recursos para o Estado, mas neste sistema financeiro público já reconhecendo a presença de outros benefícios sociais, não econômicos.

Novamente ilustra-se o pensamento daquele com a referência compilada pelo patrono das ciências das finanças nacional na modelar introdução, ALIOMAR BALEEIRO: “Os impostos asseguram maior proveito para a coletividade, que através deles pode ampliar escolas ou hospitais etc., embora com isso algumas damas exibam apenas quatro e não seis vestidos, como antes, nas famosas corridas de Asco”<sup>404</sup>.

Tal percepção afastaria o sentido puramente econômico da tributação, imprimindo também contornos sociais na sua existência, tendo alguns doutrinadores nacionais assim caracterizado a tributação, como na exemplar obra de OTHON SIDOU<sup>405</sup>.

---

<sup>402</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução ...** Op. cit., p. 77

<sup>403</sup> *apud* BALEEIRO, ibidem

<sup>404</sup> ibidem

<sup>405</sup> SIDOU, J. M. Othon. **A Natureza Social do Tributo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960

Ainda que as finanças clássicas tenham divergido sobre quais critérios seriam orientadores da passagem de recursos dos particulares para o Estado, todos são uniformes em reconhecer que esse passa a ser um grande consumidor de riquezas da sociedade e das pessoas. Como evidente agente na economia social, o Estado organiza e mantém imensa rede de serviços, contrata ou remunera trabalho das pessoas, além de ser um considerável consumidor e titular de vários bens.

Acompanhando as concepções políticas do Estado e sua interseção com as atividades econômicas e privadas da sociedade, a atividade financeira estatal também sofreu grande mudança desde o constitucionalismo e o período moderno. No ápice do Estado absentista, a sociedade conheceu as ‘finanças neutras’ na qual a arrecadação era mínima e deveria corresponder ao efetivo gasto, nada justificando qualquer déficit ou superávit, o que não corresponderia jamais às funções do Estado<sup>406</sup>.

Acompanhando o surgimento do Estado do Bem-Estar Social, o modelo de atividade financeira é radicalmente modificado com o surgimento das ‘finanças funcionais’, marcadamente caracterizadas pelo reconhecimento de que o Estado poderia e deveria influir sobre a conjuntura econômica, sobretudo diante da inevitável constatação do peso qualitativo e quantitativo de sua participação nas atividades econômicas e, conseqüentemente, nos destinos sociais.

Estes dois momentos findaram por externar o debate sobre os fins da atividade financeira do Estado, com defensores ao ‘neutralismo’ e outros tantos para o ‘intervencionismo’. Em verdade, os contornos das finanças públicas confundem-se claramente com a própria concepção do Estado e de suas funções, como magistralmente encontra-se no escólio do Professor GIULIANI FONROUGE:

Fácil es advertir que el asunto reconoce su origen en la misión que se atribuya al Estado. Si este debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera necesariamente adoptará carácter pasivo y estático; por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos com el

---

<sup>406</sup> Sem prejuízo da utilização da expressão no tempo, houve quem criticasse o seu sentido, como GASTON LEDUC citado por EGAS ROSA SAMPAIO: “não há finanças públicas neutras ou passivas, no sentido de que a maneira pelo qual seriam organizadas poderia ser perfeitamente indiferente em relação ao comportamento da atividade econômica, em todas as suas manifestações, sem exceções”. (LEDOC, Gaston. A Contribuição das Finanças Públicas para a Estabilidade Financeira Interna e para o Equilíbrio da Balança de Pagamentos. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Paraná**, dez, 1954, p. 373)



fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces aquella actividad adoptará una modalidad activa y dinámica.<sup>407</sup>

Assim, dependendo da orientação dada para as missões estatais, as finanças públicas podem assumir um importante papel para o cumprimento de objetivos extrafiscais e até mesmo de regulação de setores sociais. Neste campo, a decisão de quais setores ou grupos custeará a maior parte das receitas públicas necessárias ou a ponderação onde serão empregadas as despesas, por exemplo, determinaram o grau de intervenção do Estado naqueles interesses sociais, funcionando, portanto, como inarredável mecanismo de regulação<sup>408</sup>.

Este ponto já identificava a convergência da política tributária com a política fiscal pois tal decisão deve ser fixada a partir dos elementos de eficiência, verificando, portanto, as vantagens econômicas e sociais decorrentes das medidas e estratégias adotadas.

Evidente que este reconhecimento deve, por outro lado, pautar-se a partir da circunstância de cada país, inexistindo um modelo supranacional que desconsidere a real capacidade de cada grupamento em suportar aquela eventual arrecadação ou sobrecarga de despesa.

Tanto assim que o FONROUGE destaca a necessidade de observância da realidade nacional para a orientação do gasto público com aquele objetivo de ponderação da despesa como regulação econômica ou social. Assim assinalou o renomado mestre das finanças públicas: “Innecesario es destacar que la utilización de las finanzas públicas con fines de regulación económica o social, exige la mayor cautela en su manejo y la acertada apreciación de las circunstancias de tempo y lugar”<sup>409</sup>.

No mesmo sentido e já ancorado na realidade nacional, os comentários de ROGÉRIO GANDRA MARTINS:

Notório é, portanto, o fato de a política tributária nacional muitas vezes procurar novas formas de imposição fiscal ou justificar o aumento das já existentes, ora com base em “meias interpretações” de institutos e

---

<sup>407</sup> FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. 5ª. Ed., Buenos Aires: Depalma, 1993, vol. I, p. 15

<sup>408</sup> A relevância da matéria tem merecido ponderações sobre tal temática, tendo ANDRÉ ELALI apresentado interessante estudo sobre o tema. Para tanto, veja-se ELALI, André. **Tributação e Regulação Econômica: um Exame da Tributação como Instrumento de Regulação Econômica na Busca da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: MP editora, 2007

<sup>409</sup> Op. cit., p. 21

conceitos do direito comparado, ora utilizando-se de normas de direito estrangeiro totalmente dissociadas de nossa realidade jurídica, econômica e social.

A aplicação e a interpretação do Direito Comparado deve ser extremamente cautelosa, sob pena de incorrer em grandes sofismas, os quais podem gerar severos danos à ordem jurídica.<sup>410</sup>

Apesar da obviedade de tal recomendação, a história mundial registrou tendência inversa com um incremento progressivo das despesas públicas comum em quase todas as nações, sem o imperioso permeio do sentido da eficiência.

#### 3.4.4 Aumento Progressivo das Despesas Públicas

Este movimento de aumento progressivo das despesas públicas foi registrado por ADOLFO WAGNER (Tratado de Ciência das Finanças, 1909), afirmando que seria fruto de uma observação histórica não só na época moderna, mas também períodos de anteriores da história mundial. A tal movimento foi associada a máxima de que há uma “extensão crescente da atividade pública ou da extensão crescente das necessidades financeiras”<sup>411</sup>.

Ainda na visão daquele reconhecimento histórico, extrai-se do pensamento de WAGNER que haveria o natural reconhecimento da “predominância do princípio preventivo sobre o princípio repressivo”<sup>412</sup>, o que conduziria o Estado para maiores gastos ainda que não houvesse aquele grupamento registrado demandas concretas para a atividade estatal.

O ilustre financista GASTON JÈZE contribuiu de forma decisiva para tal estudo, apresentando ainda proposta de separação entre as ‘causas aparentes ou ilusórias’ e ‘causas reais’ para o crescimento das despesas públicas. No primeiro grupo indicou inicialmente a desvalorização da moeda com as respectivas atualizações dos padrões monetários e a adoção de um sistema de contabilização pelos valores brutos em substituição a um antigo sistema que contemplava apenas o valor líquido das receitas.

---

<sup>410</sup> Op. cit., p. 37

<sup>411</sup> *Apud* Baleeiro, op. cit.

<sup>412</sup> *ibidem*

Se estas duas causas eram inquestionáveis, por outro lado, havia ainda a polêmica indicação como causa ilusória do crescimento da população e dos acréscimos de territórios. Estas, apesar de aumentar a despesa global, não trariam naquela visão clássica qualquer incremento per capita, já que haveria uma maior massa de pessoas e regiões para custear as atividades do Estado.

Tão polêmica quanto estas duas causas anteriores, sustentava-se que as transferências de atividades privadas para o serviço público seria apenas uma razão aparente, sob o argumento de que a atividade pública funcionaria de modo mais econômico vez que inexistente a parcela de lucro que estava presente no momento da execução privada.

Independente das eventuais críticas para a natureza aparente destas causas de aumento das despesas, indicava-se outras tantas causas reais que certamente permitiam a afirmação daquele incremento progressivo, como as guerras que marcaram os séculos anteriores.

Mas pontua-se entre as motivações concretas, entre outras, a elevação da capacidade econômica dos povos, com o conseqüente progresso técnico e acumulação de capital. Estes fatores permitiram aos Estados uma possibilidade efetiva em gastar, além do fato de que a industrialização e desenvolvimento gerados impunham maiores exigências ao poder público com a realização de obras de infra-estrutura, por exemplo.

Além disto, tais elementos traziam inevitáveis gastos, seja com a realização direta de novas atividades pelo Estado ou até mesmo com a criação de estruturas para o controle das atividades e serviços, se realizadas pelos particulares. E num cenário de intensa capacitação dos povos em geral e sem prejuízo das demais conseqüências, muitos Estados caminharam para uma política de incentivos, subsídios e outras formas de fomento ou protecionismo<sup>413</sup>.

Ao lado desta elevação de capacidade econômica, a melhoria do nível político, moral e cultural dos povos impôs aos Estados uma mudança do seu papel. Basta

---

<sup>413</sup> Que deveriam ser fixadas, também a partir dos predicados da eficiência, tanto no sentido originário dos contornos econômicos, como no senso social, sem que isto tenha sido necessariamente registrado na história. No ordenamento constitucional inaugurado em 1988, é verdadeiro que o “legislador guardou especial preocupação com os incentivos fiscais, notadamente em razão da falta de critérios para a concessão destes anteriormente. Como conseqüência disto, ao passo de manteve a Zona Franca de Manaus como incentivo regional, exigiu do legislador infra-constitucional a ratificação expressa dos outros benefícios setoriais anteriormente concedidos, no prazo máximo de 2 (dois) anos, sob pena de cessação de sua eficácia, na forma do art. 41 também do ADCT”. (BELTRÃO. **Resumo...** op. cit., p. 45)

registrar a adoção do sufrágio universal, o qual implicou na participação de todas as classes na formação da vontade estatal e não mais, apenas, dos contribuintes como era comum no sistema censitário. Isto sem afastar o quase universal reconhecimento da dignidade da pessoa humana como fundamento das democracias modernas, que também estabelece a necessidade de uma série de medidas e atividades estatais ativas com outras despesas não presentes na concepção do Estado mínimo.

Na passagem constitucional brasileira, famosa a colocação dos benefícios sociais, especialmente trabalhistas e previdenciários, ao trabalhador rural<sup>414</sup> sem a histórica contrapartida contributiva, resultante da equiparação de tratamento dos direitos ali determinada<sup>415</sup>.

Destarte, a mesma melhoria acrescenta ainda a evolução jurídica da atuação do Estado que passa, cada vez mais, a responder pelos erros da administração dos serviços<sup>416</sup>, como os casos de omissão e outras tantas formas de responsabilidades que vão sendo incorporadas como direito dos administrados<sup>417</sup>.

Além destas, volumosa série de serviços passam a ser considerada como de interesse geral<sup>418</sup>, impondo novos gastos públicos com a participação em estruturas anteriormente inexistentes, como se atesta com a história de criação das universidades e outras instituições de ensino.

Ainda como resultado, a melhoria do nível político, moral e cultural dos povos é reconhecida certa tendência a políticas de paternalismo ou providencialismo governamental, em muitos casos acentuada nas hipóteses de autonomias locais, já que os representantes, tanto mais próximos, estariam mais suscetíveis ao atendimento dos apelos que lhe são adjacentes.

---

<sup>414</sup> “A Constituição iguala os direitos dos trabalhadores rurais aos dos urbanos, de modo a garantir a aplicação da legislação trabalhista indistintamente a ambos”. (NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Direito do Trabalho na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 41)

<sup>415</sup> “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:(...)”

<sup>416</sup> Exemplo claro disto foi a constitucionalização da garantia dos prejudicados pelo erro judiciário, medida hoje prevista no art. 5º, LXXV: “o Estado indenizará o condenado por erro judiciário, assim como o que ficar preso além do tempo fixado na sentença;”

<sup>417</sup> No mesmo sentido da nota anterior, a consagração constitucional da responsabilidade objetiva do Estado, no texto da Constituição de 1988, prevista no art. 37, § 6º: “As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.”

<sup>418</sup> Como listado no capítulo 1 na demonstração dos grandes interesses destacados na ordem social.

Ou, ainda que não seja baseada numa estrutura local, toda uma lógica de solidariedade nacional é fomentada, reforçada por doutrinas econômicas de visão conjuntural, que propunha a possibilidade de sua modificação por meio de investimentos estatais ou por uma política de pleno emprego. Vários governos adotam tal política para superar as naturais crises econômicas, sobretudo naqueles com o capitalismo ainda em estágios mais primitivos, mas que o colapso econômico de 2008 registra também nas principais nações do mundo desenvolvido.

A tais causas, a doutrina nacional ainda agrega outras indiscutíveis, como o reconhecimento dos vícios e erros dos governantes citados por BALEEIRO, posteriormente aditados pela faceta da corrupção destes, como salientou LUIZ EMYGDIO ROSA<sup>419</sup>.

Daquela visão da doutrina clássica restou o prognóstico de que o incremento progressivo das despesas e do gasto público implicaria numa inevitável dilatação da tributação<sup>420</sup> e das operações de crédito, com um maior sufoco dos contribuintes daquele Estado e com o endividamento deste. Nos dizeres de BALEEIRO que apresentou todo este debate, “resulta de tudo isso o alargamento do setor público da economia nacional enquanto vai se restringindo o setor privado, diminuído também pela nacionalização das empresas e atividades”<sup>421</sup>. Num cenário extremo, refere-se ainda a posição de Karl Marx de que o setor público – ou a denominada economia pública – terminaria por absorver toda a economia privada.

No caso nacional, esta tendência de crescimento dos gastos públicos exigiu o acompanhando do crescimento das receitas, sendo famosa a referência ao aumento da carga tributária nacional, sendo já conhecidos os levantamentos realizados pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO<sup>422</sup> com base nos dados apurados pela associação dos fiscais da Receita Federal do Brasil - UNAFISCO.

Ainda que alguns tributos em sua essência independam de qualquer atividade diretamente associada, num sentido tradicionalmente dado como não especificadamente

---

<sup>419</sup> Op. cit.

<sup>420</sup> Exemplo peculiar na história constitucional brasileira reside na criação pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000, do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza que, ao acrescentar os artigos 79 a 82 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT admite a utilização de várias recursos com este objetivo e de que os Estados, Distrito Federal e Municípios poderiam estabelecer acréscimos de alíquotas nos seus principais impostos para financiar tal propósito.

<sup>421</sup> Op. cit., p. 97

<sup>422</sup> Disponível em [www.ibpt.org.br](http://www.ibpt.org.br)

contraprestacional, a referência de uma carga tributária alta com as contrapartidas socialmente auferidas é inevitável e, no caso pátrio, inegavelmente criticável<sup>423</sup>.

Destas visões máximas e ainda hoje reproduzidas como teoria das finanças públicas, parcela da doutrina moderna já apontava crítica acertada, como profetizada por CELSO RIBEIRO BASTOS, logo após a promulgação constitucional:

De fato, foram muitas as causas que levaram a um agigantamento do papel do Estado relativamente ao da sociedade. Para aí convergiram desde grandes concepções filosóficas ou ideológicas até pequenos motivos de ordem tecnológica, passando por causas que vão desde a política, os interesses de classes, os segmentos da sociedade, até a própria organização das finanças públicas.

No entanto, o que esta experiência demonstra é que **o processo exauriu-se e, mais do que isto, tornou-se fonte de ineficiência**, de tal sorte que tornou-se necessário, um pouco em toda parte, regredir-se no avanço anteriormente feito. Em países a braços com inflações sempre crescentes têm sido uma constante nas políticas de combate ao surto inflacionário o chamado enxugamento do Estado. Daí imporem-se políticas de privatização, que visam devolver para as mãos da iniciativa privada empresas que, exploradas pelo Estado, só têm sido causa de aumento das despesas públicas e de geração de inflação.

Em síntese, portanto, **esse final do século XX está à cata de uma redefinição do nível ideal da despesa pública, assim como seu perfil, é dizer, que setores deverão ser priorizados**. Nesse particular, note-se também **um retorno às funções clássicas do Estado**, com prioridade para a segurança, o ensino, a saúde, assim como para outros itens, como de preservação ecológica e previdência social que, nada obstante não poderem ser tidos por fins clássicos do Estado, dele dependem de forma acentuada. Finalmente, o que se percebe do **alijamento do Estado no campo econômico – área na qual mostra-se ineficiente e facilmente substituída com proveito pela iniciativa privada**.<sup>424</sup>

Todo este retorno e a conseqüente diminuição do Estado fizeram-se mais do que inevitável, não só pela necessidade de redução do gasto, mas, sobretudo, pela busca da necessária eficiência das atividades ali concentradas.

---

<sup>423</sup> “Em pouco mais de 53 anos, o Estado Brasileiro elevou sua carga tributária em aproximadamente 140%, sem a respectiva melhora de serviços, distribuição de renda ou a tão falada ‘justiça fiscal’.” (MARTINS, Rogério V. Gandra da Silva. Op. cit., p. 31)

<sup>424</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1992, p. 29/30 – negritos nossos

### 3.4.5 Eficiência e Política Fiscal

Com todos estes elementos fixados, a política da arrecadação tributária e a sua carga final sobre a sociedade ganham relevantes ferramentas para sua ponderação. Nunca é demais reconhecer que a capacidade de contribuição de cada um dos indivíduos e mesmo da sociedade, se mostra limitada.

Aquela teoria do crescente progressivo dos gastos públicos há muito mostrou-se inaceitável, como já criticado por CELSO RIBEIRO BASTOS. Na verdade, a própria história encarregou-se na demonstração da impossibilidade de manutenção das despesas crescentes diante da óbvia inexistência de recursos de financiamento.

Mais do que impossível, a Constituição Brasileira cuidou da positivação do gasto eficiente como um direito do cidadão, tanto assim que estampou mecanismos de orientação ao administrador, de aferição na execução do serviço público e de formas de avaliação pelos usuários. Desta forma, o dever de eficiência do setor público – objetivamente aferível – representa, como pontifica DIOGO DE FIGUEIREDO<sup>425</sup>, um direito difuso da cidadania consistente na plena satisfação das necessidades públicas com os menores custos possíveis.

Desta forma, toda a política fiscal, com os seus inegáveis efeitos extrafiscais em toda a vida econômica e social, deve buscar em seus elementos norteadores da política tributária a consecução daqueles conceitos formadores do Estado eficiente. Ainda para preservação daquela interpretação sistemática de todas as partículas de atuação estatal, deve também ser abandonada qualquer exegese puramente arrecadatória, recuperando, como sempre se afirmou na doutrina tributária:

A política tributária deve sempre ser focada em dois parâmetros:

- qual será a sua finalidade;
- qual o modo mais adequado de atingir a tal finalidade.<sup>426</sup>

Entretanto, como o conteúdo da eficiência já demonstrara, imperioso uma formulação interdisciplinar desta política tributária e fiscal – inclusive a partir das

---

<sup>425</sup> MOREIRA NETO, **Curso de Direito...** op. cit., p. 107

<sup>426</sup> MARTINS, Rogério V. Gandra da Silva. Op. cit., p. 39

deficiências já encontradas na atual realidade<sup>427</sup> – verificando sim os elementos e repercussões econômicas, sociais e administrativas<sup>428</sup> ali produzidas, sem jamais olvidar os objetivos mirados. Com isto, o vetor da eficiência ganhará máxima efetividade constitucional para toda a atuação estatal.

De igual forma neste ponto, a perspectiva macroeconômica sugerida por LOBO TORRES para a economicidade, neste ponto claramente associada ao sentido de eficiência, como um princípio de custo benefício<sup>429</sup> deverá traduzir as necessárias escolhas públicas, já determinadas pelos amplos conceitos da eficiência estatal.

Negada a manutenção da espiral daquele aumento progressivo das despesas, ainda que pela óbvia incapacidade de financiamento pela sociedade, deve o Princípio da Capacidade Contributiva abraçar todos estes conceitos para, diante da escassez de recursos estatais, orientar as escolhas da reserva do possível e das mais eficientes formas de realização da atuação administrativa.

Desta feita, o Princípio da Subsidiariedade<sup>430</sup>, associado aos conceitos de eficiência e economicidade, atuará como definidor da limitação da despesa pública, ultimando até medidas de retorno de atividades para iniciativa privada de sorte a manter

---

<sup>427</sup> Como há muito salientou MIGUEZ DE MELLO, “para uma avaliação global das deficiências do sistema tributário vigente e para aperfeiçoá-lo necessário se torna identificar com precisão os objetivos visados para que se possam utilizar os meios adequados e proporcionados aos fins que se quer atingir”. (MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. **Temas para uma Nova Estrutura Tributária no Brasil**. Mapa Fiscal Editora. Suplemento Especial. 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, 1998, Gustavo Miguez de Mello (coord.), p. 6)

<sup>428</sup> “Assim é que, ao elaborar uma política tributária, deve o agente impositivo analisar o inter-relacionar os fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos que envolvem o tributo, sob pena de se praticar políticas reducionistas e dissociadas da realidade nacional, sendo estas, na maioria das vezes, prejudiciais ao desenvolvimento pátrio”. (MARTINS, Rogério V. Gandra da Silva. Op. cit., p. 39)

<sup>429</sup> “deve haver adequação entre receita e despesa, de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço”. (TORRES, **Curso...** op. citada. p. 155)

<sup>430</sup> “Sob o influxo de fenômenos recentes como a multiplicação dos interesses da sociedade, a crescente exigência de maior eficiência e qualidade de sua realização, a escassez de recursos públicos e a impossibilidade de financiar integralmente as custosas demandas sociais por via impositiva, a Administração, motivada, em grande parte, pela conscientização da sociedade, vem buscando na cooperação destas vias alternativas para alcançar suas finalidades, recorrendo, então, a instrumentos consensuais e negociais como contratos, acordos e termos de parcerias, substituindo, em última instância, o clássico mecanismo de coerção pelo de colaboração”. (TORRES, Silvia Faber. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 160)



a maior concentração de recursos e alocação mais eficiente<sup>431</sup> nas atividades tidas por essenciais.

Esta inquietação deve tomar-se do legislador na ponderação das escolhas realizadas, servindo o princípio da eficiência, inclusive com seu viés econômico, como guia para tal missão. Por conta desta demanda, RACHEL SZTAJN, apoia-se em lição continental para sugerir tal incumbência:

Publicação deste ano, de Francesco Denozza, denominada *Norme Efficienti – L'analisi economica delle regole giuridiche*, evidencia a preocupação do jurista europeu com a matéria. Explica o professor de Milão que a análise econômica se volta na tentativa de definir normas eficientes partindo da noção econômica de que os recursos são escassos e que, ai migrarem dos usos menos eficientes para os mais eficientes, geram aumento de bem-estar e ótimo de Pareto na circulação de bens na economia.<sup>432</sup>

A não realização da despesa pública em algumas atividades que poderiam ser satisfatoriamente executadas por particulares permitirá, *primo*, a possibilidade de diminuição dos custos do Estado; *secundo*, a aplicação dos recursos existentes em atividades de real essencialidade para a coletividade, norteadas por aqueles conceitos de eficiência e economicidade; e, *tertio*, potencial redução da carga tributária dos contribuintes do grupamento social. Tudo isto, obviamente, iluminado pelo vetor da eficiência.

Não só no senso de transferir algumas atividades que poderiam tipicamente ser realizadas pela iniciativa privada, mas também numa ponderação de qual seria o ente federativo mais adequado para a satisfação daquela necessidade pública, conferindo a melhor eficiência quanto à correlação dos recursos e suas finalidades. Tal afirmação que beira à obviedade – entretanto muitas vezes esquecidas – advém das formações primeiras do estado moderno, como registrava SMITH:

Os gastos locais ou provinciais cujos benefícios sejam locais ou provinciais (por exemplo, os que se despendem com o policiamento de uma cidade ou de um distrito em particular) devem ser custeados por uma receita local ou provincial, e não devem representar nenhum ônus para a receita geral da sociedade. Não é justo que a sociedade inteira

<sup>431</sup> Como formula RAWLS, pugnando pelo sentido do conhecimento de todas as estruturas sociais para o eficiente aproveitamento de tal missão: “a justiça alocativa, por sua vez, se aplica quando um dado conjunto de bens deve ser dividido entre indivíduos concretos com necessidades e desejos conhecidos”. (Uma Teoria da Justiça. Op. cit., p. 94)

<sup>432</sup> Direito e Economia. Op. cit., p. 143

contribua para custear um gasto cujo benefício se reverte apenas a uma parte da sociedade.<sup>433</sup>

No mesmo sentido, KLAUS TIPKE, indicando a necessária ponderação sobre a distribuição da carga tributária entre os diversos níveis federativos estatais:

Em um ordenamento jurídico-estatal deve a *justa distribuição da carga tributária* total sobre os sujeitos passivos em princípio ter *primazia sobre a adequada distribuição das receitas fiscais* entre a União, Länder e Municípios.<sup>434</sup>

Tudo isto sem olvidar o possível estímulo tributário para o executor de serviços por meio de uma política tributária de desoneração para a atração de novos executores de medidas antes não interessantes ao capital privado, com todos os retornos planejados, inclusive de arrecadação de outros tributos, que tais medidas podem gerar. Ou como pondera ROGÉRIO GANDRA MARTINS:

Não raramente, as finalidades pelas quais o Estado justifica a imposição fiscal, tais como distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, investimento em educação entre outras, podem ser alcançadas por meio de uma política tributária passiva e não necessariamente pela imposição tributária.<sup>435</sup>

A conclusão única e inquestionável é que a correta aplicação de todos os princípios, instrumentos e conceitos constitucionais da eficiência e da economicidade, associados aos institutos já existentes nas finanças públicas e seu controle, permitem a melhoria da atividade financeira do Estado com a inevitável redução das despesas públicas em nome do direito difuso do cidadão-contribuinte.

#### 3.4.6 - Normatização Eficiente como Medida de Justiça

Mas não se pode reduzir a aplicação da eficiência na política fiscal a um simples mecanismo de aferição dos melhores resultados econômicos para a sociedade, especialmente diante da visível sensibilidade dos impostos<sup>436</sup>. Se por um lado as

---

<sup>433</sup> Ob. cit., p. 1033

<sup>434</sup> **Direito Tributário**. Ob. cit., p. 129

<sup>435</sup> ob. cit., p. 31

<sup>436</sup> Expressão cunhada por BALEEIRO para afirmar que: “É fora de dúvidas que os impostos exercem efeitos positivos sobre a conjuntura econômica e dessa verdade se tem valido a Política Fiscal para dirigir tendências das flutuações, no sentido mais favorável ao equilíbrio delas”. (BALEEIRO. Op. cit., p. 278)

finanças públicas<sup>437</sup> estiveram muito tempo ligadas ao sentido do desenvolvimento econômico num modelo keynesiano<sup>438</sup>, devem tais sentidos serem banhados pelo campo da eficiência social como medida de justiça<sup>439</sup>.

Mesmo porque, quaisquer considerações econômicas devem ser relativizadas diante do sentido de justiça, valor obviamente maior em qualquer sistema jurídico. Apoiado nesta ponderação da relativização do primeiro diante do segundo, ALBERTO DEODATO abriu o caminho:

A ciência das Finanças é dominada pelos princípios absolutos de Justiça e relativos da Economia Política. Quanto aos princípios da Justiça, toda medida emanada da Ciência da Finanças deve respeitar os direitos dos contribuintes e ser equitativa, isto é, gravar pobres e ricos, de acordo com as posses de cada um.

Quanto aos princípios da Economia Política, a ciência estudada deve ter em mira o crescimento da riqueza pública, o menor gasto na aplicação dos tributos e, sempre, oportunidade e fim útil da despesa.<sup>440</sup>

Tal escol, apoiado no pressuposto da capacidade contributiva, já realizava, desde a metade do século passado a ligação entre os fatores ora associados ao princípio da eficiência com o valor da justiça na política fiscal. Assim, se eventuais considerações econômicas de eficiência um dia estiveram afastadas do sentido prático da justiça, a visão contemporânea aproxima tais predicados no Estado moderno, como clarifica ELIZABETH FARINA:

No entanto, a compreensão da relação entre justiça e eficiência vai se tornando cada vez mais premente. O arcabouço legal e seus instrumentos de *enforcement* fornecem um conjunto de incentivos aos tomadores de decisão econômica, definem estratégias e têm efeitos não triviais sobre a eficiência econômica. Arranjos institucionais não são neutros em relação ao uso dos recursos econômicos, como gostariam os economistas para justificar modelos que não contemplam tais especificidades. Decisões judiciais que buscam fazer justiça desdobram-se em efeitos sobre a eficiência econômica.<sup>441</sup>

<sup>437</sup> Na verdade, BALEEIRO reconhece de forma precisa a possibilidade da política fiscal adotar diversos e variados objetivos: “A política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país para objetivos puramente econômicos, como seu desenvolvimento e industrialização, ou também para alvos políticos ou sociais, como maior intervenção do Estado no setor privado até o ponto de absorção completa deste, segundo inspirações socialistas, comunistas ou apenas demagógicas”. (Ibid., p. 57)

<sup>438</sup> “Foi depois da chamada revolução keynesiana que se verificou essa difusão da Política Fiscal, como corretivo das depressões econômicas e também dos processos inflacionários”. (idem, p. 29)

<sup>439</sup> Como advverte RAWLS: “Uma doutrina da economia política deve incluir uma interpretação do bem público que se baseie numa concepção de justiça.” (RAWLS. **Uma Teoria da Justiça**. Op. cit., p. 286)

<sup>440</sup> Op. cit., p. 29

<sup>441</sup> Prefácio. **Direito e Economia**. Op. cit., p. XIII

Na verdade, associada ao valor da justiça, as ciências das finanças sempre procuraram estabelecer um sentido redistributivo, como esclarece EGAS SAMPAIO:

Outro fator importante está em procurar reduzir no mínimo possível, as diferenças de ordem social e de natureza regional, criadas pelos desequilíbrios em face do aumento constante nas disparidades de renda. Tanto assim que o Estado, em razão destas dificuldades de ordem política e econômica, é que deve adotar uma política racional de redistribuição da renda com vista ao seu desenvolvimento, para que todas as camadas sociais sejam indistintamente beneficiadas (...)<sup>442</sup>

E, ao que parece a olhos claros, o texto constituído de 1988 caminhou no mesmo trilho de orientação para as finanças públicas definindo elementos da política fiscal e tributária já que, a partir do objetivo republicano do art. 3º, III<sup>443</sup>, estabelece claros comandos em tal missão e alternativas para uma adequada política fiscal regional<sup>444</sup>, por exemplo.

De forma decisiva para as finanças públicas, as determinações constitucionais no capítulo orçamentário da Constituição, *ex vi* art. 165, §§ 6º e 7º:

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Tal orientação não represente realidade nacional apenas, sendo marcado o último século por este turno nas finanças públicas, tendo a doutrina internacional também penhorado tal função. Tanto assim que afirma TEIXEIRA RIBEIRO:

<sup>442</sup> SAMPAIO, Egas Rosa. **Instituições de Ciência das Finanças: uma Abordagem Econômica-Financeira**. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 127

<sup>443</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

<sup>444</sup> A título de ilustração:

“Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (...)”

Daí porque o Estado, através delas, se proponha actualmente, além de múltiplas finalidades que não visam a ingerência no funcionamento da economia privada, as três principais seguintes:

- a) redistribuição do rendimento e da riqueza a favor dos que têm rendimentos mais pequenos. (...)
- b) estabilidade econômica (...)
- c) desenvolvimento econômico (...)<sup>445</sup>

Certamente o posicionamento do citado autor português, inspirado em sua carta constitucional, que expressamente determina medidas naquele sentido<sup>446</sup>, não restringe-se aos aspectos econômicos atrelados, já que o mesmo conclui que “naturalmente que o Estado diz propor-se aquelas três funções em ordem ao bem-estar, ao aumento do bem-estar social”<sup>447</sup>.

Tanto assim que TIPKE já reconhecia a necessidade de redistribuição afastada do sentido puramente econômico:

De consequência o princípio do Estado Social serve também de justificação às *normas de redistribuição* (Rz. 21). Enquanto que na doutrina econômica o postulado da justiça tributária é identificado como justiça redistributiva (s. § 8 Rz. 8), a redistribuição é ainda pouco esclarecida jurídico-dogmaticamente. A correção das condições do bem estar através da redistribuição é um *escopo social*, que deve ser normatizado tanto do lado da receita como do lado da despesa. Nesse ponto não faz nenhum sentido querer negar totalmente a função de redistribuição da imposição. A redistribuição é alcançada ou através de *normas de escopo social*, que pelas normas de equivalência impositiva são, segunda capacidade contributiva, classificadas por faixas, ou a função de redistribuição é acrescentada à função de finalidade fiscal.<sup>448</sup>

Assim, em razão dos valores assegurados ou reconhecidos na Constituição, a eficiência não pode ser, de forma exclusiva, ponderada na visão econômica, especialmente em razão do princípio da diferença<sup>449</sup> apresentado por RAWLS, permitindo o atingimento da melhor eficiência social, como no exemplo citado pelo próprio autor quanto as despesas e financiamento da educação.

<sup>445</sup> Op. cit., p. 42

<sup>446</sup> A Constituição de Portugal, já com suas revisões, prevê: “Art. 107, 4 - A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento econômico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

<sup>447</sup> Ibid., p. 43

<sup>448</sup> TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Op. cit., p. 261/262

<sup>449</sup> “O princípio da diferença alocaria recursos na educação, por exemplo, a fim de melhorar as expectativas a longo prazo dos menos favorecidos. (...) E, nessa tomada de decisão, o valor da educação não deveria ser avaliado apenas em termos de eficiência econômica e bem-estar social. O papel da educação é importante ainda, (...)” (RAWLS. Op. cit., p. 108)

Esta natural inquietação tem sido objeto de preocupação não só do campo jurídico, mas também dos demais estudos das ciências sociais, em especial da economia, já que ali o predicado da eficiência encontrou sua gestação. E neste sentido, afirma CELIA LESSA KERSTENETZKY, após fundar-se na exigência de uma série de estudos e elementos para a formação de um amplo campo do conhecimento e dados, que “é evidente que a eficiência do gasto é crucial; dela depende a existência de recursos para serem gastos em outras áreas carentes. É a correta focalização – mesmo que a noção de correção seja incremental e assintótica apenas – é desejável”<sup>450</sup>.

Num contexto do moderno Estado social, o papel do Estado não é neutro, mas sim dado por aqueles valores constitucionais destacados, devendo, por conseguinte, o governo assumir o papel de implementar as correções necessárias, a partir dos comandos fundamentais. Separa-se, assim, a lógica privada da pública, inclusive quanto à eficiência das medidas adotadas<sup>451</sup>.

Por conta desta inevitável interpretação constitucional é que a política tributária e fiscal, associada ao sentido da justiça e da capacidade contributiva, exigem medidas de eficiência econômico-social. Daí porque, RAWLS apresenta de forma cristalina as bases de uma conclusiva eficiência tributária social:

Quando os bens são públicos e indivisíveis, a sua produção causará benefícios e perdas para outros que talvez não tenham sido considerados por aqueles quem devem produzi-los. Dessa forma, no caso extremo, se apenas uma parte dos cidadãos paga os impostos que devem cobrir os custos dos bens públicos, toda a sociedade é mesmo assim beneficiada pelos bens fornecidos.<sup>452</sup>

Considerando assim a mando da justiça sobre as medidas da política fiscal, a adequada eficiência coteja os diversos elementos de vantagem econômica e ganhos sociais, gerando não apenas uma emaranhado de normas de tributação, mas também a definição das considerações extrafiscais eficientes.

Neste sentido, as instituições estatais, inclusive o legislador, deverão ser guiadas praticamente em busca daquela eficiência, respeitando a unidade dos valores constitucionais. Tudo isto, naturalmente, repercutindo na concepção da política

---

<sup>450</sup> KERSTENETZKY, Celia Lesa. Políticas Sociais: focalização ou universalização? **Revista de Economia Política**. Vol. 26, nº 4. São Paulo, oct/dez 2006

<sup>451</sup> “Há uma divergência entre a contabilidade privada e a social que o mercado deixa de registrar. Uma tarefa essencial da lei e do governo é instituir as correções necessárias”. (RAWLS. Op. cit., p. 296)

<sup>452</sup> Ibid.

tributária e fiscal que terão justificativas legítimas e fundantes para adoção de medidas de concerto.

De forma a amparar já uma série de medidas concebidas por RAWLS no campo da tributação, o mesmo afirma que ao discorrer sobre os setores que comporiam a estrutura do governo no estabelecimento de algumas premissas básicas:

O setor de alocação também é encarregado da identificação e da correção dos desvios mais óbvio em relação a eficiência, causados pelo malogro dos preços em medir com precisão os custos e benefícios sociais. Para tanto, pode-se, por exemplo, recorrer a impostos e subsídios adequados, ou à mudança na definição do direito de propriedade. Assim, em nome desse objetivo, impostos e subsídios podem ser utilizados, ou o alcance e a definição do direito de propriedade pode ser revisto.<sup>453</sup>

Completa-se, desta forma, a utilização das políticas de governo a partir da extrafiscalidade desenhada pelo molde dos valores constitucionais, servindo, na verdade, as ferramentas tributárias – como no exemplo de RAWLS, os subsídios, a tributação progressiva<sup>454</sup>, entre outros – para o atingimento daquela eficiência anteriormente descrita, contando naturalmente com os anseios de distribuição das riquezas nacionais.

A doutrina nacional também já acolheu há tempos este contorno de um justiça fiscal com a utilização dos instrumentos presentes na disciplina tributária, especialmente para projetar o papel redistributiva, como, por muitos, ilustra LOBO TORRES:

*A justiça fiscal, especial dimensão da justiça política, é a nosso ver, a que oferece o melhor instrumental para a redistribuição de rendas, com a adjudicação de parcelas da riqueza nacional a indivíduos concretos. Abrange simultaneamente a justiça orçamentária, a tributária e a financeira (subvenções e transferências).*<sup>455</sup>

No fundo, este será o encontro eficiente dos contornos da justiça com as determinações de uma política tributária e fiscal. Ou como nas precisas conclusões de KLAUS TIPKE:

---

<sup>453</sup> Ibid. p. 304

<sup>454</sup> “O propósito desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição de riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades. Por exemplo, o princípio da tributação progressiva poderia ser aplicado ao beneficiário”. (ibid., p. 306)

<sup>455</sup> **Tratado de Direito Constitucional ...** Op. cit., p. 113/114

A máxima da justiça tributária está vinculada ao postulado de Direito na *igualdade fiscal* e inclui imposição uniforme segundo a capacidade contributiva econômica (s. §4 Rz. 70 ff., 81 ff.). Justiça fiscal em sentido jurídico é a *execução sistematicamente consequente* da igualdade tributário e dos princípios, que concretizam o princípio da igualdade. Como já acima (§ 4 Rz. 84) mencionado, aspira a dogmatização jurídica do princípio da capacidade contributiva a um sistema fiscal o mais possível desonerado de normas de finalidade social, no qual situações de fato economicamente iguais são tributadas o mais isonomicamente possível com igual efeito oneroso; o entendimento jurídico de isonomia fiscal pode ser melhor combinado com o *postulado de eficiência econômica*, tanto mais severamente seja ele aplicado.<sup>456</sup>

Fazer com que a tributação gere os melhores recursos do ponto de vista de uma eficiência racional e econômica, permitindo a disponibilidade destes para diminuição das diferenças<sup>457</sup>, tal qual constante dos princípios fundamentais da carta constitucional de 1988 e largamente reconhecido na interpretação da efetividade material do ordenamento fundamental, é dever do legislador.

Mesmo porque, a estrutura de organização dada pela Constituição não pode ser compreendida em visão redutora da sociedade atual, mas sim no sentido dirigente a ela empregada, com sua grande quantidade de normas programáticas, inclusive na disciplina e interferências nas atividades privadas. Mesmo o sistema econômico<sup>458</sup> nacional foge àquela visão estática para acolher os valores constitucionais, projetando-se para o futuro com acolhimento das demandas sociais.

---

<sup>456</sup> TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Op. cit., p. 394

<sup>457</sup> “A segunda parte do setor de distribuição é um sistema de tributação que tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça. O governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito”. (RAWLS, op. cit., p. 307)

<sup>458</sup> “um sistema econômico não é apenas um dispositivo institucional para satisfazer desejos e necessidades existentes, mas também um modo de criar e modelar as necessidades futuras” (ibid., p. 286)



#### 4. EFICIÊNCIA DA FUNÇÃO EXECUTIVA TRIBUTÁRIA

Das várias aplicações no campo tributário, a mais clara repercussão do conteúdo da eficiência seria para as atividades das autoridades administrativas, especialmente porque se trata de princípio constante no caput do art. 37 constitucional impondo, conseqüentemente, a todos os agentes do Poder Executivo o dever decorrente.

Por outro lado, as atividades de exigência e verificação dos valores tributários em nosso ordenamento foram organizadas na estrutura do Poder Executivo, como típica atividade de poder administrativo<sup>459</sup>, sendo mais do que natural a imputação de todas as exigências contidas para a disciplina da Administração Pública.

Ademais, mesmo que os comandos da eficiência sejam seguidos na definição da política tributária pela atividade legislativa – com todos os elementos de simplificação na forma esposada acima –, ainda assim é indispensável e necessária a adoção de uma administração pública eficiente. Ou como registra o Professor da Universidad de Genova, VICTOR UKMAR, “pero la legislación ‘cierta’ para un Fisco ‘equitativo’, ‘eficiente’ y ‘transparente’ no es suficiente para la seguridad jurídica de los contribuyentes; es necesaria una adecuada Administración”<sup>460</sup>.

Entretanto, importante reconhecer que as atuações dos agentes administrativos no campo da tributação apresentam uma série de características peculiares às suas atividades que impõe a observância da eficiência com alguns contornos próprios, além do mero dever na prática dos atos administrativos.

---

<sup>459</sup> Exemplar a colocação vestibular de RUY BARBOSA NOGUEIRA: “A fiscalização tributária é exercício de poder administrativo, que compreende todos os atos de verificação e controle”. (**Direito Financeiro – Curso ...**, op. cit., p. 204)

<sup>460</sup> Op. cit., p. 113

#### 4.1 Poder Regulamentar e Regulamentação Eficiente

No sentido acima e já inspirado pelos ditames fixados pela eficiência nas atividades legislativas, o poder regulamentar concedido às autoridades tributárias deve ser iluminado pelas imposições da eficiência, notadamente, pela clareza, precisão, simplificação e praticabilidade e dos atos normativos expedidos.

Obviamente, tais predicados não estarão limitados aos atos legislativos primários, transbordando suas exigências para a regulamentação infralegal, mesmo porque nada adiantará uma medida legislativa respeitosa a tal preceito se a regulamentação expedida para sua fiel execução<sup>461</sup> não guiar-se na mesma direção<sup>462</sup>.

Mesmo porque os espíritos das normas superiores irradiaram seus atributos para as inferiores para a típica natureza da estruturação das normas tributárias. Como esclarece NORBERTO GODOY:

En esa conjunción de niveles cabe destacar que las normas superiores van en cierto modo determinando en mayor o menor medida, el contenido de las normas inferiores en forma sucesiva e inclusive regulando el acto acerca de cómo éstas deben estar creadas.<sup>463</sup>

Mas não apenas em seus conteúdos e formas. Mas também nas qualidades necessárias de aperfeiçoamento. Tais atributos são ainda mais evidentes quando fixados na natureza dos regulamentos. E, a título de esclarecimento, recordamos a clássica lição de MARCELO CAETANO:

A doutrina refere-se ao *poder regulamentar* da Administração, como sendo uma faculdade que é própria da sua natureza e exigida pelas suas funções.

O *regulamento* é, como a lei, formado por normas de caráter geral e execução permanente. Distingue-se *formalmente* dela por ser proveniente de órgãos executivos e lhe estar subordinado, devendo

---

<sup>461</sup> O sentido regulamentar em matéria constitucional é atribuído ao Chefe do Poder Executivo, como se extrai do art. 84, IV CF: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

<sup>462</sup> Tanto assim que ao tratar dos Decretos expedidos em matéria tributária, afirma o CTN: “Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

<sup>463</sup> Op. cit., p. 81

corresponder ao exercício da competência administrativa para a boa execução das leis.<sup>464</sup>

Sua caracterização como atos do poder executivo e, portanto, abraçados pelos ditames do art. 37, bem como pela estrutura normativa que exige os atributos identificados no capítulo anterior, figuram como as duas características que fixam, de plano, o dever de eficiência aos atos regulamentares.

Tal exigência é reforçada inclusive pela unidade normativa do sistema tributário formado, mesmo porque a disciplina pátria reconheceu amplo campo aos atos que integrarão a legislação tributária<sup>465</sup>. Assim, ao lado da reserva de lei e da legalidade estrita para a instituição do tributo e definição dos seus elementos fundamentais, o Código Tributário Nacional reconheceu diversos temas sem a necessidade de lei em sentido formal, autorizando que atos infralegais tratem daquelas matérias<sup>466</sup>.

A amplitude desta disciplina constitucional é tão considerável que permite a disciplina de aspectos importantes da relação tributária como, por exemplo, o tratamento das questões que cercam o pagamento por normas expedidas pelas autoridades puramente administrativas – denominadas normas complementares, pelo

---

<sup>464</sup> CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 97

<sup>465</sup> CTN, “Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

<sup>466</sup> Ilustração clara desta determinação do CTN está nas regras fundamentais do pagamento, tendo os arts. 159 e 160 estipulado tais matérias no campo da legislação tributária, na forma do sentido já transcrito do art. 96. Eis a dicção daquelas normas:

“Art. 159. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.”

“Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.”

art. 100 do CTN<sup>467</sup> – guardando inclusive preocupações com a repercussão desta no atingimento dos particulares<sup>468</sup>.

Assim, nunca demais registrar a necessidade de que estes atos – já que materialmente legislativos – observem as mesmas imposições destacadas para a elaboração das normas, ou seja, clareza e precisão desejadas. De igual forma, os responsáveis pela sua elaboração devem perquirir os objetivos de simplificação do conjunto normativo, seja pela consolidação prevista no art. 212 CTN como pela redução de sua quantidade.

Na verdade, os desdobramentos descritos acima para a atividade legislativa da tributação são similarmente aplicáveis ao poder regulamentar e demais atos normativos das autoridades administrativas, objetivando a redução dos custos mencionados como resultantes da complexidade sempre criticada.

#### 4.1.1 A disciplina das obrigações acessórias

Papel relevante, contudo, diante da amplitude destas atribuições da legislação tributária reside no tratamento das obrigações acessórias, merecendo estes deveres instrumentais separada análise.

Como cediço, a estipulação das obrigações acessórias, não obstante possa também ser criada por lei, encontra-se legitimada para concepção por qualquer norma da legislação tributária, sobremaneira diante da sua disciplina no Código Tributário Nacional.

Aqui a dicção da norma complementar nacional no reconhecimento dos deveres instrumentais previstos nos interesses das atividades administrativas de arrecadação ou fiscalização:

---

<sup>467</sup> “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

<sup>468</sup> A interpretação do parágrafo único supra é bastante polêmica em nosso direito, mas não representa objeto deste estudo.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.  
(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Como afirmou DINO JARACH, cuidando das obrigações e explicitando a natureza deste vínculo:

Ao redor da relação jurídico-tributária propriamente dito, cujo objeto é o tributo, estão as relações jurídicas acessórias entre o sujeito ativo da relação tributária, de um lado, e o sujeito passivo principal, contribuinte, ou outros sujeitos passivos, relações cuja finalidade direta e imediata é a de garantir o cumprimento da obrigação principal, e que são relações acessórias, enquanto lógica e efetivamente pressupõem a existência da obrigação tributária.<sup>469</sup>

Em todos estes dispositivos resta patente a possibilidade das obrigações acessórias serem produzidas por quaisquer daquelas normas reconhecidas no amplo conceito da 'legislação tributária'. Outrossim, como tais deveres instrumentais, na forma positivada, são previstos nos interesses das atividades administrativas, tanto de arrecadação ou fiscalização, é comum a sua disciplina pelas normas secundárias da estrutura normativa.

Portanto, é lugar comum a sua maior previsão – em termos quantitativos<sup>470</sup> – pelas autoridades executivas.

Agravado por tais características da prática vigente, tais medidas não podem perder os sentidos do princípio da eficiência, sobretudo pelos atributos já anteriormente descritos para a normatização.

De plano, destaca-se a necessidade de simplificação destes deveres instrumentais em prol da eficiência do sistema tributário. Como registra o professor VICTOR UKMAR:

<sup>469</sup> JARACH, Dino. **O fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. 2ª. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais. Trad. Dejalma de Campos, 2004, p. 51

<sup>470</sup> Para tanto, veja-se novamente o estudo e conclusões extraídas pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – mencionado acima – noticiando a imensa quantidade de normas elaboradas pelas autoridades administrativas e, conseqüentemente, das obrigações acessórias dali decorrentes.

Según Franco Gallo, Ministro de las Finanzas, de “de simplificación se puede hablar al menos en dos sentidos, ambos fundamentales para el desarrollo de la política tributaria: en sentido sustancial, con referencia al sistema fiscal en su conjunto y a los tributos que armónicamente deberían compórtelo; en sentido formal, con referencia a las reglas aplicativas y al conjunto de las obligaciones y a los poderes tributarios concernientes a la verificación, al cobro de los tributos y la organización de la administración financiera.<sup>471</sup>

Assim sendo, a estipulação desses deveres acessórios, bem como todas as medidas tratadas pela legislação tributária, devem orientar-se pelo dever da eficiência, cumprindo ao órgão administrativo, singular ou coletivo, fixar seus atos normativos pelos contornos já estabelecidos, almejando a simplificação da estrutura tributária nacional.

Neste contexto, ainda que as obrigações acessórias tenham o explícito escopo em instrumentalizar os interesses da administração, devem também buscar a simplificação, clareza, precisão, etc. aos olhos do contribuinte ou obrigados. Mesmo porque, assim cumprido, conquistará a almejada eficiência pelo cumprimento mais fácil dos deveres, barateando o custo para estes e dispensando maiores esforços fiscalizatórios da administração.

Tal sentido já era previsto nos conceitos dos fundamentos econômicos de ADAM SMITH que, a pretexto de criar suas quatro premissas básicas para uma eficiente tributação, fixava o comando da ‘comodidade’ para a coleta dos impostos, de modo a impor os menores constrangimentos possíveis para a satisfação dos deveres de pagamento tributários.

Ou seja, “é necessário que todos os impostos sejam arrecadados na data e do modo em que provavelmente forem mais convenientes para o contribuinte”<sup>472</sup>, ilustrando o famoso autor com alguns momentos em que – na razão de alguns impostos específicos – seria mais provável que o contribuinte tivesse maior possibilidade de numerário.

Em razão de tal clássico escólio, diversos autores da ciência das finanças, reconhecem aquela comodidade para a definição, sendo, na verdade, extraído dali o senso de facilitação do cumprimento das obrigações acessórias de uma adequada política tributária, de forma a efetivar a medida tributária com maior eficiência.

---

<sup>471</sup> UKMAR. Op. cit., p. 109

<sup>472</sup> SMITH. Op. cit., p. 1047

Para ilustrar, as linhas de ALBERTO DEODATO, que, a partir da regra já sugerida para o momento de pagamento, profetiza o mesmo tratamento para a definição do local de pagamento:

O pagamento deve ser feito nos lugares mais próximos possíveis da atividade do contribuinte, colocando-se as respectivas exatorias acessíveis, para que não tenha o contribuinte de perder dia de serviço ou afastar-se, por muito tempo, do centro de sua atividade.<sup>473</sup>

Como se extrai das hipóteses citadas, o que orienta tais concepções é a definição de uma comodidade para os contribuintes e terceiros submetidos aos deveres instrumentais, sendo certo que, assim estabelecidas eficientemente, terão seu cumprimento satisfeito com maior facilidade.

Ainda que não explícito, é de se extrair daquelas premissas todo o sentido da eficiência. *A uma*, na repercussão social de facilitação dos particulares, diminuindo os custos necessários para satisfação das obrigações, permitindo maior dedicação às atividades próprias.

*A duas*, mais simples o cumprimento pelos particulares, será traduzido num evidente atendimento maior por aqueles e, conseqüentemente, dispensando maiores esforços de controle ativo pelos administrativos, possibilitando, quem sabe, verificações indiretas.

Justamente neste ponto é reconhecido a associação do moderno princípio da eficiência com a noção de comodidade, anteriormente lançada por ADAM SMITH. Precisamente por tal sentido, JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, reconhece tal agregação, já indicando a necessidade de que as obrigações acessórias sejam otimizadas em seus objetivos e reduzidas em sua quantidade. Assim afirma:

Um dos princípios tributários deve ser o da comodidade do contribuinte, como já escrevia Adam Smith; o excesso de obrigações acessórias e a complexidade do sistema tributário brasileiro se constituem num ônus indevido ao contribuinte, incompatível com o princípio da eficiência, princípio este que deve estar presente também na fase de arrecadação do tributo.<sup>474</sup>

---

<sup>473</sup> DEODATO. Op. cit., p. 123

<sup>474</sup> In **Princípio da Eficiência**. op. cit., p. 230

Destarte, o princípio da eficiência, deve a ser buscado pela administração tributária, imporá maior racionalidade<sup>475</sup> na concepção e criação das obrigações acessórias. No sentido da eficiência de resultados, exige que tal intervenção seja a mais proveitosa para a administração fazendária com o menor sacrifício dos particulares. Assevera ROQUE CARRAZZA, incorporando o sentido da eficiência à tributação:

As leis que impõem obrigações tributárias acessórias devem ser interpretadas e aplicadas de modo a onerar o mínimo possível a liberdade e a propriedade dos contribuintes.

(...) o *princípio da eficiência* exige que toda intervenção da Fazenda Pública se de na justa medida e de modo adequado, tendo em vista a máxima eficácia e otimização dos direitos concorrentes do Fisco e do contribuinte.<sup>476</sup>

Além disto, quantitativamente, deve ser reduzido o leque de deveres instrumentais a uma menor contagem possível, na forma do objeto anterior. Associados os dois elementos, teremos, a contrário senso, caso inobservado, grande prejuízo para o cumprimento da eficiência. Como afirma HUGO DE BRITO MACHADO, “o excesso de obrigações acessórias implica em grande sacrifício para os contribuintes, especialmente para aqueles de médio e pequeno porte, obrigados a pagar somas expressivas para o atendimento de tais exigências”<sup>477</sup>.

Verificados aqueles números a respeito da quantidade de normas, sua consequente elevação de deveres instrumentais e o custo para sua satisfação, evidentemente o cumprimento dos pressupostos da eficiência importará necessariamente numa redução da quantidade de normas elaboradas para verificação dos interesses da arrecadação e fiscalização.

Exatamente por todos estes elementos ANDRÉ COSTA-CORRÊA, ainda que afirmando a ineficiência atualmente propagada, indica os caminhos para atingimento daquele vetor constitucional:

A incompatibilidade decorrente no tocante às obrigações acessórias, sobretudo, porque estas acabam gerando um ônus, ora equivalente, ora superior ao valor dos tributos principais de que decorrem. Assim, não se pode entender como eficiente um sistema que implique em ônus

---

<sup>475</sup> “o dito princípio acarreta para a Administração o dever inafastável de buscar, com racionalidade, os meios mais expeditos, adequados e seguros para promover o pleno atingimento dos objetivos da legislação *lato senso*”. (CARRAZZA. **Imposto sobre a Renda**. Op. cit., p. 171)

<sup>476</sup> *Ibid.*, p. 170/171

<sup>477</sup> In **Princípio da Eficiência**. op. cit., p. 58



financeiro maior para o contribuinte em preservar e cumprir obrigações acessórias do que o valor dos impostos que lhe são devidos;<sup>478</sup>

Por tais motivos óbvios, imperiosa a simplificação e otimização das obrigações acessórias, caminhando não apenas para a satisfação da eficiência administrativa na coleta das informações e prestações positivas e negativas dos particulares, mas também para atingimento das adequadas calibrações na sociedade<sup>479</sup>, reduzindo o tempo e custo para o cumprimento do dever tributário.

---

<sup>478</sup> Ibid., p. 245

<sup>479</sup> Verifica-se que a sociedade atinge o limite de sua capacidade, já sendo registrado nacionalmente debates, encontros e discussões a respeito de tal excesso, como se registra pelo “Fórum contra o excesso das obrigações acessórias”, realizado em out/2005 pelo SESC e entidades contábeis – com apoio da OAB local, e movimento dele resultado. Informação disponível em no sítio da Federação Nacional, <http://www.fenacon.org.br/pressclipping/2005/outubro2005/sescon/sesconsc131005.htm>., Acesso realizado em 10/02/2009. E mais recentemente, foi divulgado artigo tratando do tema, com título bem sugestivo. GALINDO, Marcos Antonio. **Contadores a beira de um ataque de nervos**. 09/02/2009, disponível em [www.administradores.com.br](http://www.administradores.com.br), acesso em 10/02/2009.

## 4.2 Poder de Fiscalização e Arrecadação

Mas não apenas ao poder regulamentar e a previsão das obrigações acessórias o princípio da eficiência afeta às atividades executivas tributárias. De forma mais direta e evidente, o princípio da eficiência é sentido nas atividades de fiscalização e arrecadação<sup>480</sup>, considerado que neste momento os agentes fiscais atuam diretamente na prática de atos ou procedimentos<sup>481</sup>, inteiramente, submetidos ao regime jurídico de direito administrativo<sup>482</sup>.

Como esclarece BERNARDO RIBEIRO DE MORAES quanto às medidas de arrecadação, reconhecendo a natureza jurídico-administrativa destas atividades, “trata-se de ato de administração, que compete ao governo através de seus servidores, dotados de atribuições privativas, existindo vários atos para a prática de um ato *final*”<sup>483</sup>.

Ademais, se de um lado o poder de tributar implica em poderes<sup>484</sup> de fiscalização, as medidas adotadas em razão deste devem ser iluminadas pela busca do melhor resultado, aí compreendidas medidas ágeis e produtivas no senso de obter os

---

<sup>480</sup> Cumpre não confundir as duas atividades, não obstante ambas praticadas por agentes administrativos. Para clareamento, ALBERTO XAVIER: “Os órgãos de fiscalização têm por missão específica o exercício de uma função de controle, de cumprimento das obrigações tributárias dirigida a uma pluralidade de situações, independente do eventual lançamento dos tributos em casos individualizados”. (XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª.ed. refor. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 64)

<sup>481</sup> Como afirma JOSÉ CARLOS FRANCISCO, ao comentar a parte de administração tributária do CTN: “Assim, primariamente, a fiscalização tributária deve se orientar pelos princípios gerais que balizam a Administração Pública, ao mesmo tempo em que os atos administrativos praticados são delimitados por regras de competência, finalidade, motivação, forma, procedimento e publicidade, justamente para sistematizar a busca pelo fim público definidos no ordenamento e pela preservação dos direitos dos administrados”. (In: **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Op. cit., p. 1367)

<sup>482</sup> “o agir do Fisco – que nada mais é que a Administração Pública voltada para o lançamento e arrecadação de tributos – há de ser pautado também pelo *princípio da eficiência*, nos expressos termos do art. 37, *caput*, da CF”. (CARRAZZA. **Imposto sobre a Renda**. Op. cit., p. 171)

<sup>483</sup> Op. cit., p. 389 – destaque do autor

<sup>484</sup> Deve ser aqui atribuído o sentido de poder público dado por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que cunhou adequadamente os poderes administrativos da conjugação dever-poder, face aos interesses que cercam a utilização das prerrogativas. Eis a lição do mestre: “Quem exerce função pública está adstrito a satisfazer interesses públicos, ou seja, interesses de outrem: a coletividade. Por isso, o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos; vale dizer, do povo, porquanto nos Estados Democráticos o poder emana do povo e em seu proveito terá que ser exercido.

Tendo em vista este caráter de assujeitamento do poder a uma finalidade instituída no interesse de todos – e não da pessoa exercente do poder –, as prerrogativas da Administração não devem ser vistas ou denominadas como ‘poderes’ ou como ‘poderes-deveres’. Antes se qualificam e melhor se designam como ‘deveres-poderes’(...)”. (op. cit., 2008, p. 72)

montantes delimitados pela legalidade objetiva com o menor custo de recursos, tempo e agentes administrativos possíveis.

A realidade nacional ilustra este dever na medida em que auditoria realizada pelos agentes do Tribunal de Contas da União – TCU em algumas atividades da Secretaria da Receita Federal<sup>485</sup>, identificou a correção de algumas medidas já que, por exemplo, a verificação de alguns testes de consistências entre os valores arrecadados e contabilizados – inclusive para os fins de distribuição nos fundos de participação – identificou diferença entre os valores transferidos e os contabilizados, demonstrando a necessidade de óbvio aprimoramento.

Não há dúvidas de que o Princípio da Eficiência transforma-se em dever para a administração e seus agentes, impondo a correlação entre medidas, ações, resultados, custo e finalidades. No fundo, “o dever de eficiência estrutura como a administração deve atingir seus fins e qual deve ser a intensidade da relação entre as medidas que ela adota e os fins que ela persegue”<sup>486</sup>.

Deste modo, a eficiência deve ser compreendida não apenas como medida da atuação administrativa, mas todas as suas recomendações, inclusive para a disciplina da prática dos atos de administração tributária, que jamais podem ser desligadas das finalidades. Por conseguinte e diante de tais aplicações, o HUMBERTO ÁVILA ainda conclui que “o dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de promoção satisfatória dos fins atribuídos à administração pública, considerando promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim”<sup>487</sup>.

A associação do princípio da eficiência, portanto, neste campo tributário, no correto cumprimento da finalidade de arrecadação dos montantes decorrentes da previsão legislativa, passa a exigir tal dever das autoridades responsáveis, como destaca JOSÉ CARLOS FRANCISCO:

A eficiência sempre foi exigida pela da Administração Tributária (...) mas passou a ser regra expressa no ordenamento constitucional de 1988 com a edição da Emenda Constitucional 19/98, de modo que se espera o melhor do agente público e dos métodos de organização dos órgãos públicos, o que impõe a fiscalização tributária por meios e critérios

---

<sup>485</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria. Processo nº 011.650/2000-3. Acórdão nº 751/2004 – plenário. Rel. Min. BENJAMIM ZYMLER. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 15 de junho de 2004.

<sup>486</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional...** op. cit., p. 432

<sup>487</sup> Ibid., p. 437

eficientes, ao passo que permite sistemas de imposição e controles ágeis e operacionais.<sup>488</sup>

Como dissemos na parte de construção do conteúdo da eficiência, deverão ser ponderadas as necessárias balizas da relação custo-benefício das medidas de fiscalização, por exemplo, acolhendo o senso da racionalidade, da praticabilidade e da economicidade da escolha das medidas.

Mesmo porque, diante da inarredável realidade nacional – agravada especialmente para alguns tributos e suas características – com imensa quantidade de contribuintes e sujeitos submetidos aos ditames da fiscalização, torna-se, praticamente, impossível conferir, verificar e controlar todas as obrigações, de todas as pessoas<sup>489</sup>. Medidas de racionalização, simplificação, constante aperfeiçoamento são não apenas imposição da realidade que bate às portas, mas dever de eficiência<sup>490</sup>.

Mesmo porque, numa óbvia, porém equivocada, conclusão, entender-se-ia que um esforço fiscal de arrecadação eficiente demanda uma considerável máquina administrativa, a qual corresponderia elevados esforços humanos e materiais. Tal circunstância seria um contrasenso ao próprio princípio<sup>491</sup>.

Na verdade, neste aspecto das questões tributárias, a atividade de fiscalização não se distancia das atuações administrativas como um todo, sendo aplicáveis alguns contornos de definição de sua eficiência, como conclui PAULO MODESTO após discorrer sobre a temática:

A obrigação de atuação eficiente, portanto, em termos simplificados, impõe:

a) ação idônea (eficaz);

<sup>488</sup> Op. cit., p. 1370/1371

<sup>489</sup> Realista e curiosa passagem de J. E. SOARES DE MELLO: “considerando o universo significativo de atividades tributáveis e o incomensurável número de contribuintes, o Poder Público não tem condição pessoal e material de efetuar uma ampla e abrangente atividade fiscalizatória. Assim, é natural e mais importante que a fiscalização esteja concentrada e permaneça adstrita a setores e atividades que revelem maior interesse arrecadatário”. (In **Princípio da Eficiência...**, op. cit., p. 139)

<sup>490</sup> “Eficiente é a atuação administrativa que promove de forma satisfatória os fins em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos”. (ÁVILA. **Sistema Constitucional...** op. cit., p. 437)

<sup>491</sup> Esta, entre outras, circunstância foi objeto de interessante estudo, no prisma das ciências econômicas, por ALEXANDRE LIMA, a partir da gestão fiscal dos Municípios do Estado de Minas Gerais, apresentando, dentre várias, algumas importantes constatações: “O planejamento se valoriza ao mesmo tempo em que se integra ao processo gerencial público. O tripé *planejar/executar/fiscalizar* ganha novo *status* na Administração Pública: é condição de eficácia, eficiência e legitimação de governos. A orientação de se fazer *mais com menos* ganha cada vez mais terreno na Administração Pública.” (LIMA, Alexandre A.. **A Eficiência Tributária dos Municípios Mineiros. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, edição 20/11/2002, disponível em [www.tce.mg.gov.br/revista](http://www.tce.mg.gov.br/revista), acesso em 09/09/2008)

- b) ação econômica (otimizada) e
- c) ação satisfatória (dotada de qualidade).<sup>492</sup>

Entretanto, mais do que em qualquer outra seara, a medida eficiente dos resultados é predominante nas atividades de fiscalização tributária. Não apenas pela necessidade de melhor arrecadação, já que uma adequada política tributária – como dissemos – não se limita a incrementar o recolhimento.

Mas, uma fiscalização cada vez mais eficiente poderá apresentar a carga tributária efetivamente presente em nossa sociedade. Especialmente porque além dos patamares divulgados no nível de arrecadação mensal ou periódico existe outra camada de atividades marginais aos deveres tributários, sem a devida contribuição pecuniária às estruturas estatais, permitindo inclusive um melhor calibramento da política tributária e fiscal, de forma a cumprir as missões a elas agregadas.

Como registrou EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, comentando sobre o peso da carga tributária, “tal fato ganha relevo quando se constata que, em certas circunstâncias, o peso da carga tributária sobre as operações realizadas por determinado contribuinte leva-o a buscar alternativas que eliminem ou que minimizem esses efeitos”<sup>493</sup>.

Todo este contexto de eficiência nas atividades de fiscalização, reverte, deste modo, o quadro ruim dos contribuintes que irregularmente escapam a tributação. Vale recordar os efeitos perversos da evasão que, além do favorecimento irregular para uns, sobrecarrega aos demais que sustentam a base de arrecadação tributária do país. Como nas linhas de ALBERTO NOGUEIRA, em estudo dedicado à recuperação dos direitos humanos na tributação, “a sonegação tem um duplo e sinistro efeito: favorece seu autor e penaliza o contribuinte cumpridor de seus deveres fiscais, pois é este que afinal acabará assumindo, com a inevitável elevação do tributo, o ônus não atendido por aquele”<sup>494</sup>.

Tal conclusão natural quanto aos dois lados desta moeda é ainda compartilhada por YOSHIAKI ICHIARA:

Por fim, o Fisco, quando aumenta a carga tributária, não aniquila apenas os maus, mas apenas os bons contribuintes e não obtém os resultados

---

<sup>492</sup> Op. cit., p. 73

<sup>493</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 105

<sup>494</sup> NOGUEIRA, Alberto. Op. cit., p. 411

desejados, implantando oficialmente um clima de injustiça fiscal, prejudicando todos: o Brasil, e principalmente, os bons e honestos contribuintes.<sup>495</sup>

Assim, uma adequada fiscalização e posterior arrecadação revertem o quadro bipartido, não só trazendo de volta ao campo da exigência aqueles que evadiam, mas principalmente permitindo o repensar das eficientes mensuração da carga tributária e política legislativa para o tributo. Ainda o citado autor, trilhando um caminho para um sistema tributário racional e do Estado de Democrático de Direito, adverte que “a ideia básica é a de eliminar os excessos e injustiça da carga tributária, de modo a torna-lá equânime e efetiva, em harmonia com os princípios da justiça e da racionalidade”<sup>496</sup>.

De forma mais cética, mais ainda reforçando a necessidade de reversão do quadro, o JORGE U. JACOBY garante de forma incisa que “são bastante conhecidas a ineficiência e a injustiça do atual sistema tributário brasileiro, sem dúvidas um dos mais ditatoriais do mundo. Ineficiente porque permite um extraordinário índice de sonegação”<sup>497</sup>.

Mas tal consectário não é identificado apenas em razão dos sentidos da eficiência no campo jurídico, sobretudo diante da anterior conclusão da interdisciplinaridade anteriormente reconhecida na formação do conceito em análise. Ilustra bem esta aplicação da eficiência, a referência antiga de RAFAEL MORENO RODRIGUES para o estudo da ciência da administração:

Para evitar todos descabros, o único meio verdadeiramente eficiente é o aperfeiçoamento da administração tributária, que pode levar o Poder Público a maximizar a arrecadação, na conformidade das disposições legais; reduzir os custos pela racionalização dos serviços; motivar o funcionalismo, pela elevação dos objetivos alcançados pelo trabalho de cada um; conscientizar o contribuinte, pela certeza de que todos contribuem na medida da respectiva capacidade contributiva e ainda pelo convencimento de que toda tentativa de evasão tributária será exemplarmente punida.<sup>498</sup>

---

<sup>495</sup> In: **Princípio da Eficiência...**, op. cit., p. 172

<sup>496</sup> Ibid.

<sup>497</sup> FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas – Jurisdição e Competência**. 2ª. ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Forum, 2005, p. 464

<sup>498</sup> RODRIGUES, Rafael Moreno. **Curso de Legislação Tributária para Administradores de Empresa**. 1ª. ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 148

E, justamente em razão deste casamento da eficiência com as medidas de fiscalização, a Emenda nº 42<sup>499</sup>, de 19 de dezembro de 2003, procedendo reforma pontual do Sistema Tributário Nacional, adicionou inciso XXII ao referido art. 37<sup>500</sup> constitucional, já apontando, inclusive, medidas neste sentido.

Eis a dicção constitucional:

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

Por tal inclusão já se objetiva uma maior eficiência das atividades da administração tributária<sup>501</sup>, seja por considerá-las explicitamente como atividades típicas de Estado com as consequências que o reconhecimento traduz, mas também pela indicação constitucional da existência de recursos prioritários<sup>502</sup> para a realização de suas atividades.

Por natural, é de se extrair da referida inclusão constitucional indicativos para atingimento da eficiência já que ali consta recomendação para sua ação integrada, além do compartilhamento de cadastros e informações. Esta recomendação deve ser entendida como reforço do constituinte derivado naquele sentido, já que, independente da previsão constitucional, a possibilidade de permuta de dados já existia, sendo tal

<sup>499</sup> BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, DF, 31/12/2003, p. 3

<sup>500</sup> Sem prejuízo da inclusão realizada em 2003, a disciplina constitucional já destacava a importância das atividades da administração tributária, criando precedência dos interesses fazendários sobre os demais setores administrativos, na forma do inciso XVIII do referido artigo, *ex vi*: “XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;”

<sup>501</sup> Neste sentido, mencionado o referido dispositivo, corrobora HUMBERTO ÁVILA: “Mesmo assim, a Emenda Constitucional n. 42/2003 introduziu novas disposições cujo conteúdo pode ser conjugado à exigência de eficiência administrativa tributária (...)”. (**Sistema Constitucional...** op. cit., p. 431)

<sup>502</sup> Assim destaca MARCUS ABRAHAM a novel previsão: “Mas, de fato, em um país com dimensões continentais como o Brasil, com milhares de quilômetros de fronteiras a serem fiscalizadas e defendidas, vinte e sete Estados, mais de 5.550 Municípios e 180 milhões de brasileiros, a fim de garantir-se a devida prestação de bens e serviços à coletividade, depende-se, fundamentalmente, da correspondente arrecadação tributária, sua principal fonte de recursos financeiros. E sem uma administração estruturalmente capaz, não apenas para fiscalizar, mas também para apurar, lançar e cobrar os tributos devidos, nada disto será possível”. (op. cit., p. 186)

circunstância corolário natural do dever de mútua cooperação, conforme já indicado no art. 199<sup>503</sup> do Código Tributário.

Contudo, o reforço constitucional é indicativo e considerável, não podendo ser-lhe diminuída nem desprezada a importância. Mesmo porque, com a efetiva implantação das medidas naquele sentido, os diversos níveis de fiscalização ganharão mais informações e acesso a dados de forma a combater as sonegações e evasões, numa clara consequência em prol da eficiência. Compartilhamos aqui da opinião de MARCUS ABRAHAM, também comentando a inclusão constitucional:

Ainda nesta linha de fortalecimento das atividades dos órgãos tributários, tivemos expressa permissão constitucional para o compartilhamento de informações fiscais entre as administrações tributárias, desde que garantidos os direitos individuais sobre aqueles dados. Trata-se, portanto, de instrumento fundamental para o combate à evasão e à sonegação fiscal para coibir outras irregularidades neste campo.<sup>504</sup>

De outra visada, tais medidas não apenas trarão ganhos claros de eficiência para as estruturas nos quatro níveis políticos do poder federativo, mas igualmente para os particulares<sup>505</sup> na medida da simplificação da necessidade de cumprimento de deveres acessórios de informar, colaborar ou prestar informações.

Ainda mais. Uma vez efetivamente compartilhadas as informações entre os diversos setores de administração tributária, o contribuinte não será obrigado a repetir a prestação dos mesmos dados para todos os níveis e estruturas, considerando, obviamente, que haverá a comunicação de tais elementos. Tudo isto evitará a repetição, custos na execução das tarefas, simplificando, finalmente, o Sistema Tributário Nacional.

Num raciocínio simples e arremates perfunctórios sobre as consequências práticas das duas medidas, conclui-se, de modo inarredável, pelo atingimento do conteúdo da eficiência, não sendo inócua estas duas direções constitucionais. Já abraçado a tal compreensão, SOARES DE MELLO sugere para uma eficiente política de arrecadação:

---

<sup>503</sup> Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

<sup>504</sup> Op. cit. p. 187

<sup>505</sup> “A unificação de cadastro de contribuintes em que o CNPJ (federal) gera simultânea inscrição fiscal no âmbito estadual acarreta maior eficiência no trabalho da fiscalização, além de desonerar os contribuintes de diversas obrigações” (MELLO, José Eduardo Soares de. In **Princípio da Eficiência...**, op. cit., p. 139)



Tendo em vista a interpenetração dos encargos federais, estaduais, distritais e municipais, devem ser dinamizadas a celebração e agilização de convênios entre as entidades tributantes, com a constante troca de informações e documentos.

A política de arrecadação tem por objetivo básico a obtenção de recursos financeiros, mediante instrumentos de agilização fiscalizatória sobre os mais diversos segmentos econômicos.<sup>506</sup>

Mas as medidas e deveres de eficiência não se limitam aos instrumentos trazidos pela novel inclusão constitucional, sendo anteriormente impostos nos mecanismos derivados do ordenamento anterior. Num exame mais cuidadoso da própria disciplina contida nas normas gerais codificadas, o dever de eficiência já era ali encontrado, mormente quanto à disciplina da lavratura dos termos de diligência no art. 196<sup>507</sup>. Exige-se que as medidas de fiscalização sejam realizadas a partir de um prazo, lapso hoje associado a uma duração razoável<sup>508</sup>, tudo devidamente documentado<sup>509</sup>.

Com fulcro naquela determinação do Código Tributário, a doutrina nacional já indicava um apelo contra a morosidade desde os anos 70, como salienta FABIO FANUCCHI:

Outro aspecto muito importante das regras acima referidas, diz respeito ao prazo de duração das diligências fiscais. Poucas são as legislações específicas a cada tributo que marcam um prazo de duração para o exercício de fiscalização iniciado. À falta desse prazo, vê-se, na prática, fiscalizações que se estendem indefinidamente até por anos, dificultando o desenvolvimento normal das atividades do sujeito passivo, que, além disso, estará tolhido por todo esse tempo no seu direito de autodenúncia de irregularidades, beneficiando-se das vantagens oferecidas por esse procedimento.<sup>510</sup>

No mesmo sentido, mais recentemente, HUGO DE BRITO MACHADO, também destaca tal vicissitude como agressão aos direitos do contribuinte:

<sup>506</sup> *ibid.*

<sup>507</sup> “Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.”

<sup>508</sup> Inspirado no art. 5º, LXXVIII, incluído pela Emenda nº 45, de 2004 (já citada), com a denominada celeridade processual

<sup>509</sup> Novamente, ilustramos com JOSÉ MARIA FRANCISCO: “Todas essas medidas devem ser documentadas (especialmente a requisição de documentos), pois com isso é possível aferir a eficiência dos trabalhos dos agentes fiscais e até mesmo eventuais embaraços ou a resistência à fiscalização, indevidamente realizado pelo sujeito passivo”. (op. cit., p. 1380)

<sup>510</sup> FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 214/215

A fiscalização não pode perdurar indefinidamente. Seus trabalhos causam transtorno ao contribuinte, que a este não está obrigado a submeter-se a não ser o mínimo necessário. A fixação de prazos muito longos, ou a sucessiva prorrogação do prazo inicialmente fixado, pode constituir abuso de poder da autoridade incumbida de realizar a fiscalização.<sup>511</sup>

Esta questão temporal atentatória do dever-poder de eficiência já encontra respaldo em debates jurisprudenciais, ainda que não de fundo tipicamente tributário, tendo os tribunais claramente associado o conteúdo da eficiência ao dever de agir não moroso da administração.

Para tanto, exemplar decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, já em nome do princípio *sub examen*:

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATO OMISSIVO. AUTORIZAÇÃO. EXECUÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIODIFUSÃO COMUNITÁRIA.

1. O exercício da atividade administrativo está submetido ao princípio da eficiência, nos termos do art. 37, caput, CF/88.
2. Configura-se ofensiva ao princípio da eficiência conduta omissiva da autoridade competente, que deixa transcórrer longo lapso temporal sem processar pedido de autorização de funcionamento de rádio comunitária.
3. Ordem parcialmente concedida.<sup>512</sup>

Duas vertentes são claramente extraídas a partir daí. Em primeiro lugar, o dever de eficiência exige atuação rápida – respeitada, naturalmente, a segurança jurídica e seus subprincípios consequentes. Assim, devem ser adotadas todas as medidas contra a morosidade que, finalmente, violentaria de morte qualquer sentido de eficiência, como salienta JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO:

Na seara tributária a morosidade também incomoda, e até mesmo prejudica, tanto os objetivos fazendários como os interesses dos particulares. A fiscalização que demora para concluir seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de eventual lançamento) e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento de seu patrimônio).<sup>513</sup>

E num segundo prisma, eficiente serão as medidas de fiscalização, se os agentes e organismos estatais cumprirem seus deveres públicos. Inaceitável qualquer

<sup>511</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª. ed., rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 264

<sup>512</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS nº 7765/DF - 1ª. seção, rel. Min. PAULO MEDINA, j. em 26/02/2002, Diário de Justiça da União. Poder Judiciário: Brasília, DF, de 14/10/2002, p. 183

<sup>513</sup> In: **Princípio da Eficiência...**, op. cit., p. 136

procedimento de fiscalização – menos ainda seria considerado eficiente – se houver desrespeitos aos deveres administrativos, agindo excessivamente<sup>514</sup>, sem abusos, atuando de forma transparente na perseguição do fim legal ou afastando-se de qualquer ato em prejuízo da ordem jurídica.

Como destaca CARLOS HENRIQUE ABRAÃO:

O principal aspecto de uma autêntica eficiência tributária consiste em atribuir deveres ao administrador público, o tratamento dispensado ao contribuinte, regras de transparência, conhecimento e certeza no trato do procedimento administrativo (...) <sup>515</sup>

No mesmo carril FÁBIO GOLDSMITH e ANDREI VELLOSO, amparados no escólio de FRITZ NEUMARK :

Com efeito, não há eficiência possível sem segurança jurídica (princípio da continuidade, na dicção de Newmark). A agilidade e a redução dos custos supõem um caminho pavimentado, trilhado, estruturas consolidadas e conhecidas, tanto para que Administração e contribuinte possam se movimentar com rapidez, quanto para que não se façam investir a fundo perdido pesadas quantias para a estruturação de sistemas de controle, aliados aos consequentes e igualmente pesados gastos de treinamento, presentes em ambas as pontas da relação de administração, para, meses ou mesmo dias após, defenestrar-se o novíssimo sistema em detrimento de outro, supostamente “melhor”. <sup>516</sup>

Assim, aplicação direta do sentido de eficiência recairá nas diligências, periciais e medidas de fiscalização em sentido lato que não podem se perdurar, nem escapar dos deveres públicos, em respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes<sup>517</sup>. Ou, como alinha HUMBERTO ÁVILA, associando aos demais ditames e valores constitucionais:

A exigência do devido processo legal traz consequências para a cobrança dos tributos, especialmente no que se refere à autoridade competente, às informações a serem exigidas, à fundamentação e aos limites. (...) Isso significa, sobretudo, que o procedimento administrativo não pode violar a esfera privada do contribuinte. <sup>518</sup>

---

<sup>514</sup> Novamente a contribuição de HUMBERTO ÁVILA: “Além disso, para agir conforme o Direito, a fiscalização tributária não pode agir excessivamente. A fiscalização é conforme o Direito se ela: (1) corresponder ao fundamento legal; (2) for compatível com o fim legal, além de ser necessária e adequada a sua realização”. (**Sistema Constitucional...** op. cit., p. 117)

<sup>515</sup> In: **Princípio da Eficiência...**, op. cit., p. 87

<sup>516</sup> *Ibid.*, p. 200

<sup>517</sup> Engrossando o coro dos demais autores, CONDORCET REZENDE: “Outro aspecto da atividade fiscal que merece atenção no contexto dos direitos fundamentais do contribuinte é o do exercício da fiscalização, que muitas vezes prolonga-se por tempo excessivo e é inconclusiva”. (op. cit., p. 177)

<sup>518</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional...** op. cit., p. 116

Desta forma, a atividade administrativa deve ser exercida de forma rápida, para atingir aos objetivos de apuração tributária de forma célere e com as dinâmicas aceitas e trazidas pela sociedade.

É de se perceber que tais determinações afastam-se da burocracia no sentido anteriormente admitido para a conformação administrativa<sup>519</sup>, recuperando aquelas luzes da modernização e da verificação das atividades pelo resultados, não podendo os particulares serem prejudicados pela falta de eficiência.

Tanto assim que, em razão de movimento paredista do setor de fiscalização, o TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL da 1ª. REGIÃO proferiu a seguinte decisão:

ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. DESEMBARQUE DE MERCADORIAS. GREVE.

1. É obrigação da Administração Pública fiscalizar e garantir a prestação dos serviços com regularidade, eficiência e segurança.
2. Os usuários do serviço não podem ficar prejudicados em decorrência da greve dos portuários, devendo ser suprida a omissão, evitando a paralisação do setor.
3. Improvimento de remessa oficial.<sup>520</sup>

Justamente por conta destas luzes modernas da eficiência, não se pode, por outro lado, compreender o seu sentido como o meio menos custoso ou mais barato para a administração, cabendo sua verificação diante do sentido da economicidade<sup>521</sup> dos atos praticados<sup>522</sup>.

Há de se notar que, novamente, tal expressão advém também do vocabulário econômico, mas ganha contornos e conteúdo jurídicos próprios com a sua previsão

<sup>519</sup> ALEXANDRE DE MORAES, ao definir o conteúdo atribuído ao Princípio da Eficiência indica, como um dos elementos, a desburocratização: “uma das características básicas do *princípio da eficiência* é evitar a burocratização da administração pública”. (**Reforma Administrativa ...**, op. cit., p. 38)

<sup>520</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal – 1ª. região. REO nº 1998.01.00.071264-4/BA - 2ª. turma especializada, rel. Juíza KÁTIA BALBINO DE C. FERREIRA, j. em 26/06/2001, **Diário de Justiça da União**. Poder Judiciário: Brasília, DF, de 09/07/2001, p. 35

<sup>521</sup> “A economicidade aparece também em íntimo relacionamento com a eficiência, pois significa sobretudo eficiente alocação de recursos, que possa levar ao maior proveito do Fisco com o menor gasto operacional”. (TORRES, Ricardo Lobo. In: Princípio da Eficiência..., op. cit., p. 74)

<sup>522</sup> Igualmente importante para o tema os aportes de HUMBERTO ÁVILA: “Em primeiro lugar, essas considerações demonstram que não há o dever de escolher o meio que cause menos custo administrativo (*Vewaltungsaufwand*). A medida adotada pela administração pode ser menos dispendiosa e, apesar disso, ser a menos eficiente. Só porque a medida é econômica não quer dizer que, em face da consideração de todas as circunstâncias, deve ser adotada. Em segundo lugar, essas ponderações apontam para o dever de a administração escolher o meio menos dispendioso somente no caso de ficarem inalteradas (*ceteris paribus*) a restrição dos direitos dos administrados e o grau de realização dos fins administrativos”. (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional...** op. cit., p. 434)

como um dos fundamentos para o controle e a fiscalização contábil, financeira e orçamentária a partir do art. 70<sup>523</sup> constitucional.

A aparição como princípio constitucional na execução orçamentária atribui notável ganho de qualidade para as atividades administrativas, orientando os agentes de controle para o exame e fiscalização material, em aditamento ao anterior sistema de puro exame formal da legalidade das medidas do dispêndio público.

Com tal fundamento constitucional, passa a verificação daquele equilíbrio para a relação custo/benefício da atuação administrativa, sobretudo para servir de fundamento para a verificação dos resultados obtidos na gestão dos recursos e meios disponibilizados.

Todos estes conceitos devem ser aplicados aos procedimentos de fiscalização estatal, como um todo, inclusive e principalmente no controle tributário, que não pode, em razão da necessidade de um objetivo de maior arrecadação, fazê-lo a qualquer custo.

Estes mesmo cânones devem estar presentes também nas medidas de arrecadação – já que este o maior interesse estatal<sup>524</sup> – fruto ou não da fiscalização realizada, especialmente na prática dos atos ou procedimentos de lançamento<sup>525</sup>, mormente diante da sua natureza vinculada como previsto no art. 142<sup>526</sup> das normas codificadas brasileiras<sup>527</sup>.

---

<sup>523</sup> “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

<sup>524</sup> Como destaca CARRAZZA: “Evidentemente, há, da parte do Estado, o interesse de arrecadar os tributos de maneira simples, expedida e segura. Afinal de contas, é por intermédio deste recolhimento que ele se instrumenta financeiramente a alcançar, com bom sucesso, os fins que lhe são assinalados pela Carta Constitucional ou pelas leis”. (CARRAZZA. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 251)

<sup>525</sup> “a determinação ou a caracterização do fato tributário, enquanto fato típico, envolve uma série de atos jurídicos e de operações lógicas e materiais tendentes a descobrir e comprovar a sua existência, seus atributos, especialmente de natureza quantitativa, e que se integram na *atividade tributária*”. (XAVIER, Alberto. **Do lançamento: .....**, op. cit., p. 113)

<sup>526</sup> “Art. 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

<sup>527</sup> Há de se esclarecer que a natureza vinculada da atividade de lançamento não se limita à estrutura nacional do direito tributário, sendo igualmente presente em outros ordenamentos, como RAMÓN VALDÉS COSTA, certamente reconhecendo as experiências uruguaias: “Las facultades del órgano administrativo acreedor del tributo en materia de control, determinación de la deuda y derecho a exigir el pago están

Eficientes, de forma vinculada, agirão não apenas no exato cumprimento das normas, atuando de modo uniforme, como já preconizava TIPKE em nome de uma otimização:

A execução legal da autoridade fiscal está por isso diante de um *mandato de otimização* (optimierungsauftrag) para com ambos os bens jurídicos constitucionais. O §85, frase 1 AO esclarece isso porquanto obriga a autoridade fiscal a cobrar tributos “conforme determinam as leis” como também “uniformemente”.<sup>528</sup>

Neste, a eficiência está também na boa elaboração documental, com indicação precisa e clara dos elementos apurados e valores eventualmente devidos, enumeração das disposições legais que o sustentam, entre inúmeros outros elementos que se farão necessários para a boa conclusão da atividade vinculada.

Para tanto, preciosa a experiência de CONDORCET REZENDE:

Se for inarredável a necessidade de autuar o contribuinte, é indispensável que o auto de infração seja lavrado em termos claros e objetivos, que permitam ao contribuinte saber, exatamente, o que se trata e, se for do seu desejo, apresentar defesa. Autos de infração lacônicos, que alinham inúmeros artigos que teriam sido violados pelo contribuinte (inclusive alguns cuja violação é impossível, porque impõem multas ou definem conceitos), que não descrevem com clareza os fatos e que só permitem ao contribuinte presumir do que se trata, evidentemente não contribuem para o aprimoramento do relacionamento entre contribuinte e fisco (...)<sup>529</sup>

Se a eficiência no campo tributário começa pela boa definição legal dos elementos típicos, ali já dotados de clareza e precisão como falado, igualmente o ato de concretização do relacionamento deve perseguir tal dever, transpondo a eficiência para a facilitação de todos os envolvidos, sobremaneira em favor do contribuinte.

O dever de eficiência exigirá ainda a correta e hialina fundamentação dos atos de arrecadação, figurando como exigência no momento de lançamento de forma a cumprir o requisito de transparência necessário para a formação do vínculo com o particular.

---

regulados por la ley”. (COSTA, Ramón Valdés. **Curso de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 295)

<sup>528</sup> TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Op. cit., p. 242

<sup>529</sup> REZENDE. Op. cit., p. 179

Explicitando tal imposição, ora associado ao dever de eficiência, a contribuição de FOUNROUGE diante dos momentos de determinação das exigências e montantes tributários:

Por cierto que la *fundamentación* o *motivación* del acto es imprescindible, para que el sujeto pasivo sepa cuáles son las razones de hecho y de derecho que justifican la decisión y pueda hacer su defensa o, en su caso, deducir los recursos permitidos; y como es un requisito esencial de cualquier acto administrativo, aquélla también es necesaria en la determinación con base cierta, aunque fuere rectificativa de la formulada por el sujeto pasivo (declaración jurada), a pesar de que la ley no la mencione expresamente.<sup>530</sup>

Não se pode olvidar que a exigência dos valores tributariamente devidos nos procedimentos elencados nas normas do Sistema Tributário Nacional será efetivada em razão daquele dever-poder administrativo, sendo eficientemente concebido se respeitoso aos direitos dos sujeitos passivos e aos deveres administrativos.

Ademais, há de se reconhecer que a atividade administrativa ali determinará o acertamento da dívida que, não obstante previsto em lei e ocorrido nos fatos que a ela serão subsumidos, apontará a certeza dos montantes verificados pelas autoridades administrativas, num natural processo de clareamento, como referia o jurista milanês ANGELO FALZEA:

O fato do lançamento é a resultante do processo já descrito que, partindo de uma situação inicial de objetiva incerteza, conduz, através da atividade espiritual de clarificação da realidade, a uma declaração de Ciência de eficácia preclusiva.<sup>531</sup>

Por todos estes motivos, esclarece AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, não se trata de mero exercício de faculdade resultante de direito subjetivo, mas sim do cumprimento de dever jurídico tributário para o ente estatal. Ou melhor,

a *potestade* ou *dever-poder*, que a autoridade fiscal tem de exigir das pessoas o cumprimento dos seus deveres tributários, é uma função atribuído pelo ordenamento jurídico para ser exercida por dever de ofício e que não pode ser confundido como uma ação de defesa de direito subjetivo ou de uma simples faculdade.<sup>532</sup>

<sup>530</sup> FONROUGE, Carlos M. Guiliani. **Derecho financiero**. Op. cit., p. 520

<sup>531</sup> FALZEA, Angelo. **Enciclopedia del Diritto**. Vol. I, Milano, 1958, "Accertamento", pp. 218-19, n° 8, Apud BECKER, op. cit., p. 378

<sup>532</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a Função Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 6/7

Desta feita, exigida a eficiência do legislador na definição precisa e clara dos elementos do tributo e numa adequada e justa política tributária e fiscal, transporta-se tal predicado também para as medidas de arrecadação, de sorte que as atividades concernentes ao lançamento respeitem os mesmos objetivos de clareza e precisão, notadamente para manter o cumprimento dos deveres públicos em respeito ao direito dos contribuintes.

#### 4.2.1 Eficiência de resultados

Observar todas estas propriedades representa o cumprimento mínimo do dever de eficiência. Contudo, como indicado anteriormente, o princípio constitucional não pode ser reduzido em seu conceito, especialmente pelo reconhecimento de sua natureza finalística e idealista para a sociedade.

Na qualidade de vetor da administração estatal, a sua satisfação não se limita ao desempenho das atividades, oferecendo, outrossim, proposição de um comportamento ativo de forma a incrementar o relacionamento fiscal com os particulares de forma a simplificar, melhorar os interesses das partes envolvidas na relação tributária.

E nem se diga que a relação restringe-se a um exercício de poder já que a atuação com colaboração é sempre desejável<sup>533</sup> com vistas à diminuição dos custos dos contribuintes e da própria estrutura administrativa no cumprimento das definições dadas pela ordem constitucional e leis de tributação.

No cumprimento das metas de simplificação, corolário natural da eficiência como já reconhecido, cumpre às autoridades administrativas diligenciarem seu comportamento naquele sentido do estímulo da colaboração. Mesmo porque se as próprias atividades tributária e financeira do Estado já são consideradas de forma instrumental para as reais finalidades desta organização estatal, ainda mais seus órgãos e estruturas administrativas. Tais organismos não se justificam por si só, mas sim gestados a partir das finalidades institucionais.

---

<sup>533</sup> Apesar disto, há muito é verificado um sentimento oposto a esta desejada colaboração, como destacava RUY BARBOSA NOGUEIRA: “Acontece, entretanto, que essa *colaboração desejável nem sempre é conseguida*, ou mesmo, tendo em vista as próprias dificuldades de conhecimento, interpretação e aplicação das leis e medidas tributárias, tornam-se necessários uma certa orientação e controle fiscais”. (**Direito Financeiro – Curso ...** Op. cit., p. 204)



Novamente valioso o contributo de GOLDSMITH e VELLOSO:

E a eficiência, dentro destes limites, faz-se precipuamente, pela compreensão do valor ínsito ao mandamento normativo, pela compreensão do papel das instituições e de seus compromissos com a sociedade e pela conscientização das necessidades do público-alvo.<sup>534</sup>

Para tanto, diversas medidas devem e podem ser adotadas, reconfigurando o papel administrativo de uma mera imposição e exigência de valores para adotar desempenhos de orientação, informação, etc., enfim, o que facilite o cumprimento dos deveres tributários.

Adotada tal postura, o relacionamento dos interesses da administração e seus agentes com os contribuintes será aperfeiçoado, gerando ganhos de eficiência com melhores resultados na atividade estatal tributária. Neste mesmo trilho, a sugestão de CONDORCET REZENDE:

Para aprimorar o relacionamento fisco-contribuinte, é indispensável que os agentes da Fazenda Pública prestem ao contribuinte os esclarecimentos necessários, para evitar que o desconhecimento da matéria resulta na aplicação de pesadas multas. Muito embora o desconhecimento da lei a ninguém escuse, é preciso não esquecer a realidade brasileira, o nível de instrução de nosso povo, o grau de complexidade e o vulto da legislação fiscal.<sup>535</sup>

Mas não apenas para evitar as penalizações dos eventuais infratores, mas igualmente para contribuir na simplificação do processo, com orientações claras, evitando que os contribuintes incorram em erro, facilitando, finalmente, inclusive a atuação das autoridades administrativas. Assim procedendo, a arrecadação e fiscalização serão, na mesma medida, otimizados e potencialmente reduzidos em sua necessidade.

Além das medidas de simplificação da complexidade do sistema tributário legislativo, a eficiência apresenta contornos de uma atuação positiva por parte dos agentes administrativos, devendo ser concebida de forma orientada e planejada medidas de orientação e auxílio.

Este também o entendimento de LEANDRO PAULSEN, apontando:

A todo instante, as pessoas iniciam atividades novas, praticam atos que ainda não haviam realizados, sujeitando-se, assim, a imposições

<sup>534</sup> In: **Princípio da Eficiência...**, op. cit., p. 194

<sup>535</sup> Op. cit., p. 178

tributárias que desconheciam. Consideremos, ainda, a complexidade da legislação tributária, e teremos evidenciada a necessidade de o Fisco, seja federal, estadual ou municipal, desenvolver campanhas e material Inf. (*sic.*) sobre as obrigações tributárias e seu cumprimento, bem como manter serviços de atendimento e apoio ao contribuinte, para orientá-lo e auxiliá-lo à apuração adequada das suas obrigações, soluções de pendências, etc.<sup>536</sup>

A partir de tal sentido e apoiado em normas de organização da estrutura da administração tributária federal é possível colher experiências positivas para o efetivo cumprimento desta missão, como nas linhas sugestivas de WALTER GODOY, comentando sobre a referência a Divisão de Tributação das Delegacias – DISIT previsto no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal:

(...) é regimental e todo o contribuinte tem, à sua disposição, uma fonte de informação altamente técnica no plantão fiscal que funciona, diariamente, em todas as delegacias da Receita Federal e nas Inspetorias de Classe Especial. Lá, o contribuinte recebe orientação fiscal, necessária para dissipar suas dúvidas, transmitida por auditores fiscais especializados em cada tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal. O acesso ao plantão é simples e fácil, sem nenhuma burocracia, além de inteiramente gratuito.<sup>537</sup>

Mas deve ser verificado que tal atividade não representa favorecimento ao contribuinte ou, quiçá, faculdade da administração. O dever de eficiência impõe tais medidas tanto quanto a busca pela referida simplificação da complexidade que agrava as dificuldades de compreensão dos deveres fixados.

E nem se diga que representa qualquer novidade na composição dos interesses tributários. Recorde-se que desde a edição do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>538</sup>, a legislação brasileira reconhece explicitamente medidas de recepção de questionamentos dos contribuintes e responsáveis tributário, especialmente quanto a esclarecimentos e orientações comportamentais.

A complexidade – novamente – da legislação tributária pode levar o sujeito passivo a ter dúvidas na sua interpretação e aplicação a fato determinado, razão pela qual lhe é facultado apresentar consulta ao fisco solucionada por autoridade definida pela lei.

---

<sup>536</sup> PAULSEN, Op. cit., p. 1163

<sup>537</sup> GODOY, Walter. **Os Direitos dos Contribuintes**. 2ª. ed., Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 197

<sup>538</sup> BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. **Diário Oficial**. Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972, p. 1923

Diversas contribuições atrelam o procedimento de consulta como uma garantia jurisdicional, especialmente pelo argumento de que se trata de obrigação da Administração quanto a um pronunciamento mediante um ato administrativo. Entretanto, representa, minimamente, uma forma de reforço à segurança jurídica, propiciando ao contribuinte conhecer a interpretação oficial da Fazenda Pública e evitar a aplicação de eventuais sanções, como nas palavras de RAMÓN VALDÉS COSTA:

El derecho tributario contemporáneo, con la reconocida complejidad de sus normas que crea problemas importantes de interpretación, y con el sistema, cada vez más generalizado, de la liquidación del tributo por el contribuyente y aun por el responsable, en lugar de por la administración mediante el acto de determinación, impone la solución de que el sujeto pasivo conozca de manera cierta la interpretación de la administración en aquellos caso que le ofrezcan dudas.<sup>539</sup>

Tal procedimento já era atrelado ao sentido da certeza<sup>540</sup> jurídica, trilho este que deve ser seguido para as demais possibilidades de atuação administrativa para incremento da eficiência da gestão tributária, ainda que sem as formalidades exigidas para o processo de consulta.

E não deve ser restrita a comportamentos passivos, cabendo aos agentes superiores da administração pública conceberem medidas no sentido da consciência fiscal – anteriormente citada por BALEEIRO – e também para facilitação de uma completa compreensão das diversas atividades relacionadas ao tributo e ajuda aos contribuintes.

Exemplar nesse sentido a medida o governo português que, valendo-se dos recursos tecnológicos avançados encaminhou no ano de 2008 mais de 3 milhões de mensagens eletrônicas (emails) para ajudar aos contribuintes a cumprir suas obrigações.

Como noticiado pelo próprio Gabinete do Ministro de Estado e das Finanças:

Essa estratégia assenta no princípio de que, mais do que reagir a situações de incumprimento, a DGCI deve promover junto dos contribuintes o cumprimento voluntário, lembrando a aproximação dos prazos de cumprimento de obrigações declarativas ou de pagamento, informando-os dos seus direitos e alertando-os para as consequências do

<sup>539</sup> COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 339.

<sup>540</sup> “Dicha garantía es evidente desde el punto de vista de la certeza, porque las contestaciones a consultas facilitan a los obligados tributarios el conocimiento y comprensión de las normas que les afectan, al anticiparles cuál es la interpretación que la Administración considera aplicable y, por tanto, cuál será el tratamiento jurídico-tributario previsible para los hechos consultados”. (PÉREZ, Juan Zornoza. Interpretación Administrativa Y Consulta Tributaria. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 38, outubro-dezembro de 1986, p.73)

incumprimento fiscal. Assim, os contribuintes evitam o pagamento de sanções, juros e custas e o sistema fiscal funciona com maior eficiência.<sup>541</sup>

Fica ali ilustrada a medida pedagógica da administração, objetivando a eficiência pelo cumprimento dos deveres. Aplauda-se ainda mais a iniciativa, na medida em que projeta novas atividades neste sentido para os próximos exercícios, reconhecendo que aquelas medidas de eficiência tem por escopo uma redução de custos, além de uma maior competitividade econômica<sup>542</sup>.

### 5.2.2 Limitação da eficiência pelos direitos fundamentais

Obviamente, a busca da eficiência não permite qualquer medida por parte da Administração Tributária, sendo evidente a necessidade de respeito aos direitos fundamentais. Mesmo por tudo o que foi dito anteriormente, a aplicação da eficiência é também o respeito destes direitos e demais valores do ordenamento jurídico, especialmente na ordem constitucional.

Assim, já se ilustra com os naturais limites da praticabilidade tributária que, não obstante, obtida não pode ser a qualquer custo. Desejada, “todavia, o princípio da praticabilidade – como princípio primário de oportunidade – a mesma validade dos princípios éticos. O lucro da praticabilidade não pode ser obtido através da perda considerável em justiça do caso concreto”<sup>543</sup>.

De concreto, qualquer sentido prático da eficiência encontrará limites não só nos demais elementos do próprio Sistema Tributário Nacional, mas sobretudo nos direitos fundamentais, explícitos ou não, na ordem constitucional. Assim, não será válida a adoção de medidas justificadas em nome de uma eficiência arrecadatória ou de fiscalização, se desrespeitosas àquele conjunto.

---

<sup>541</sup> Informação divulgada pelo gabinete daquela pasta ministerial, em notas de imprensa, disponível em [http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Governos/Governos\\_Constitucionais/GC17/Ministerios/MF/Comunicacao/Notas\\_de\\_Imprensa/20081230\\_MEF\\_Com\\_Fisco\\_Comunicacao.htm](http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Governos/Governos_Constitucionais/GC17/Ministerios/MF/Comunicacao/Notas_de_Imprensa/20081230_MEF_Com_Fisco_Comunicacao.htm), acesso em 05/01/2009

<sup>542</sup> “Em 2009, esta estratégia de informação, pedagogia e apoio aos contribuintes será ainda intensificada alargando-se, nomeadamente, ao envio de mensagens SMS, tendo por objectivo diminuir cada vez mais os custos de cumprimento das obrigações fiscais e aumentar a eficiência no funcionamento do sistema. Um sistema fiscal eficiente é um factor fundamental de competitividade da economia e de promoção da igualdade entre os contribuintes portugueses”. (Ibid.)

<sup>543</sup> TIPKE. **Direito Tributário**. Op. cit., p. 233

Neste sentido, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL<sup>544</sup> já teve oportunidade de afirmar:

- Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional.

- A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei” (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia - que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários - restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado.<sup>545</sup>

A constatação da inexistência de qualquer sentido absoluto aos poderes tributários, parece um tanto óbvia, mas necessário registrar também para impor limites ao eventual uso da eficiência, sobretudo em razão da praticabilidade da fiscalização ou interesse de aumento da arrecadação. Por isto, SACHA CALMON afirma que “o princípio é de que os poderes da Administração devem ser amplos, porém não desmedidos. Valores postos na Constituição em prol das liberdades fundamentais limitam o arbítrio fiscal”<sup>546</sup>.

<sup>544</sup> Em seguida, parte inicial da ementa, no paradigmático caso:

FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - APREENSÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS FISCAIS REALIZADA, EM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE, POR AGENTES FAZENDÁRIOS E POLICIAIS FEDERAIS, SEM MANDADO JUDICIAL - INADMISSIBILIDADE - ESPAÇO PRIVADO, NÃO ABERTO AO PÚBLICO, SUJEITO À PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR (CF, ART. 5º, XI) - SUBSUNÇÃO AO CONCEITO NORMATIVO DE “CASA” - NECESSIDADE DE ORDEM JUDICIAL - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVER DE OBSERVÂNCIA, POR PARTE DE SEUS ÓRGÃOS E AGENTES, DOS LIMITES JURÍDICOS IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO E PELAS LEIS DA REPÚBLICA - IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DE PROVA OBTIDA COM TRANSGRESSÃO À GARANTIA DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR - PROVA ILÍCITA - INIDONEIDADE JURÍDICA - “HABEAS CORPUS” DEFERIDO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - FISCALIZAÇÃO - PODERES - NECESSÁRIO RESPEITO AOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUINTES E DE TERCEIROS.

<sup>545</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC nº 93050/RJ - 2ª. turma, rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 10/06/2008, **Diário de Justiça Eletrônica**, Poder Judiciário: Brasília, DF, nº 142, 01/08/2008

<sup>546</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 872

Ademais, a adoção do sentido da eficiência terá ainda limites nos direitos e liberdade fundamentais para a aferição das eventuais vantagens sociais e econômicas. Na verdade, ainda que determinadas medidas tragam eventuais proficuidades eficientemente verificadas na sociedade, não pode o conteúdo do princípio em tela sobrepor-se àqueles.

Justamente por conta disto, RAWLS já concebia o sentido de justiça fundado em dois primeiros princípios<sup>547</sup>, sendo afirmado a prevalência sempre do primeiro predicado que agrega o sentido dos direitos fundamentais como predominante à qualquer vantagem socialmente – e economicamente – obtida. Nas linhas cristalinas do próprio autor:

Esses princípios devem obedecer a uma ordenação serial, o primeiro antecedendo o segundo. Essa ordenação significa que as violações das liberdades básicas iguais protegidas pelo primeiro princípio não podem ser justificadas nem compensadas por maiores vantagens econômicas e sociais.<sup>548</sup>

Portanto, a eficiência, imposição organizacional estatal básica e relevante na ordem jurídica pós 1998, mas que, naturalmente, não constitui princípio absoluto nem sequer dos mais capitais da musculatura constitucional e não permitirá o esquecimento da necessidade dos mínimos fundamentais. Qualquer atuação ou concepção estatal que utilize a tributação em prol de uma eficiência deve partir do respeito a tais direitos e liberdades basilares, não podendo estes serem ultrapassados em razão das conquistas ou objetivos almejados.

---

<sup>547</sup> “Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistemas de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para as outras. Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos” (RAWLS, op. cit., p. 64)

<sup>548</sup> Ibid, p. 65

## CONCLUSÕES

Como se verifica, a inclusão constitucional do Princípio da Eficiência, ainda que não representasse inovação nos atributos da Administração Pública, fixa importante vetor para organização estatal, mormente diante dos objetivos da reforma administrativa produzida pela emenda constitucional que positivou o princípio. Neste contexto, imperioso recuperar os sentidos econômicos e administrativos, mas também para jungir ao sentido das ciências jurídicas.

Desta forma, a incorporação conceitual do princípio da eficiência aproveita, naturalmente, os sentidos econômicos e administrativos, mas agrega elementos jurídicos, especialmente para determinação desta atuação estatal como uma realização de justiça e também de segurança. Justamente por conta de tal abrangência, representa verdadeiro princípio de legitimação da atuação pública, vertendo para dever dos agentes estatais.

E, neste sentido, ainda que fixado na cabeça da estrutura da Administração Pública, há de ser compreendido como um princípio inspirado na unidade constitucional, irradiando, portanto, a todos os subsistemas constitucionais, inclusive para aquele relativo à tributação.

Assim, cabível o reconhecimento daqueles sentidos da eficiência ao Sistema Tributário Nacional, com sua aplicação e limites. Em verdade, a própria estrutura constitucional já identificava este caminho para a verificação da eficiência em matéria tributária, notadamente em razão da elaboração de normas gerais e do ocorrido com o tratamento das micro e pequenas empresas.

Por outro lado, importa reconhecer a aplicação da eficiência em todos os poderes públicos e não só para as atividades administrativas. Impondo a eficiência como dever, as atividades legislativas devem buscar a necessária clareza e precisão, bem como uma redução da quantidade de normas, revertendo a complexidade caótica gerada. Tal dever exige também cuidado na definição dos elementos estruturais dos tributos.

Outrossim, a eficiência conduz a mais adequada política tributária, em conjunto com uma política fiscal, recuperando a previsão dos tributos como refletores da

capacidade contributiva, revertendo o tratamento da atividade financeira do Estado com um eficiente papel para as finanças públicas, especialmente diante das considerações sobre o aumento progressivo das despesas em nome daquele sentido de justiça.

De igual forma, os elementos da eficiência fornecem subsídios para uma revisão da política fiscal, associados ao sentido clássico da extrafiscalidade, de forma a produzir elementos de redistribuição de riqueza para atingir a eficiência social com as medidas adotadas.

Além das implicações da eficiência para o Poder Legislativo, norteia ainda o referido princípio às condutas administrativas, orientando inclusive a elaboração dos atos administrativos normativos e a previsão das obrigações acessórias. No mesmo caminho, a eficiência define especial atenção aos momentos de arrecadação e fiscalização tributária, de forma a impor necessárias limitações em razão dos direitos fundamentais dali decorrentes.

Igualmente, o dever-poder da eficiência fornece elementos para subsidiar um novel comportamento da administração tributária, otimizando a relação com o contribuinte de forma a produzir uma melhor eficiência social e medidas de justiça.

O princípio da eficiência, sem dúvida, elevado explicitamente à estrutura constitucional – em boa hora – norteará, portanto, a melhor e mais adequada condução tributária, seja para o sentido da segurança dos agentes envolvidos por meio dos diversos mecanismos encontrados, mas também levando, precipuamente, a uma maior justiça social com a recuperação da capacidade contributiva e os demais postulados dela derivados.



## ANEXO

<b>QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS – 20 ANOS DA CF DE 1988</b>		
<b>NORMAS FEDERAIS</b>	<b>GERAIS</b>	<b>TRIBUTÁRIAS</b>
CONSTITUIÇÃO FEDERAL	1	1
EMENDA CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO	6	-
EMENDAS CONSTITUCIONAIS	56	14
LEIS DELEGADAS	2	-
LEIS COMPLEMENTARES	69	32
LEIS ORDINÁRIAS	4.055	958
MEDIDA PROVISÓRIAS ORIGINÁRIAS	1.058	178
MEDIDAS PROVISÓRIAS REEDITADAS	5.491	973
DECRETOS FEDERAIS	9.612	1.537
NORMAS COMPLEMENTARES	130.075	24.059
<b>TOTAL</b>	<b>150.425</b>	<b>27.752</b>
<b>MÉDIA POR DIA</b>	<b>20,59</b>	<b>3,80</b>
<b>MÉDIA POR DIA ÚTIL</b>	<b>30,82</b>	<b>5,69</b>

<b>NORMAS ESTADUAIS</b>	<b>GERAIS</b>		<b>TRIBUTÁRIAS</b>	
	TOTAL ESTADUAIS	Média Por Estado	TOTAL ESTADUAIS	Média Por Estado
LEIS COMPLEMENTARES/ ORDINÁRIAS	227.973		15.602	
DECRETOS	330.836		16.880	
NORMAS COMPLEMENTARES	438.168		42.959	
<b>TOTAL</b>	<b>996.977</b>	<b>36.925</b>	<b>75.441</b>	<b>2.794</b>
<b>MÉDIA POR DIA</b>	<b>136,50</b>	<b>5,06</b>	<b>10,38</b>	<b>0,38</b>
<b>MÉDIA POR DIA ÚTIL</b>	<b>204,30</b>	<b>7,57</b>	<b>15,20</b>	<b>0,57</b>

<b>NORMAS MUNICIPAIS</b>	<b>GERAIS</b>		<b>TRIBUTÁRIAS</b>	
	total municipais	média por município	total municipais	média por município
LEIS COMPLEMENTARES/ ORDINÁRIAS	450.675		13.317	
DECRETOS	499.432		30.469	
NORMAS COMPLEMENTARES	1.678.855		99.721	
<b>TOTAL</b>	<b>2.628.962</b>	<b>472,24</b>	<b>137.017</b>	<b>24,61</b>
<b>MÉDIA POR DIA</b>	<b>359,93</b>	<b>0,06</b>	<b>19,75</b>	<b>0,00</b>
<b>MÉDIA POR DIA ÚTIL</b>	<b>538,72</b>	<b>0,10</b>	<b>28,91</b>	<b>0,01</b>

<b>TOTAL DE NORMAS EDITADAS</b>	<b>GERAIS</b>	<b>TRIBUTÁRIAS</b>
<b>FEDERAL</b>	150.425	27.752
<b>ESTADUAL</b>	996.977	75.441
<b>MUNICIPAL</b>	2.628.962	137.017
	<b>3.776.364</b>	<b>240.210</b>

QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS POR DIA		
	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
FEDERAL	21	4
ESTADUAL	136	10
MUNICIPAL	360	20
	<b>517</b>	<b>34</b>

QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS POR DIA ÚTIL			
	GERAIS	TRIBUTÁRIAS	
		TOTAIS	POR ESTADO/ MUNICÍPIO
FEDERAL	31	6	5,69
ESTADUAL	204	15	0,57
MUNICIPAL	539	29	0,01
	<b>774</b>	<b>50</b>	<b>6,26</b>

12,48% das normas editadas ainda estão em vigor	471.290
7,31% das normas tributárias editadas ainda estão em vigor	17.559

NORMAS TRIBUTÁRIAS		ARTIGOS	PARÁGRAFOS	INCISOS	ALÍNEAS
EDITADAS	<b>240.210</b>	2.697.558	6.285.311	20.096.809	2.643.607
EM VIGOR	<b>17.559</b>	197.188	459.447	1.469.047	193.244

ANO	POPULAÇÃO	QUANTIDADE NORMAS GERAIS EDITADAS	QDE. NORMAS TRIBUTÁRIAS EDITADAS	GRUPO DE HABITANTES POR NORMA GERAL	GRUPO DE HABITANTES POR NORMA TRIBUTÁRIA
1985 a 04/10/1988	137.178.106	457.141	29.713	300	4617
1989	140.706.106	543.998	118.922	259	1183
1990	143.242.121	641.917	123.893	223	1156
1991	145.536.683	751.043	129.072	194	1128
1992	147.891.960	889.986	134.467	166	1100
1993	150.259.389	1.060.864	140.087	142	1073
1994	152.638.901	1.259.776	145.943	121	1046
1995	155.030.430	1.498.564	152.043	103	1020
1996	157.433.909	1.787.127	158.398	88	994
1997	159.849.274	2.126.681	165.019	75	969
1998	162.276.460	2.479.285	171.916	65	944
1999	164.715.404	2.782.984	179.102	59	920
2000	167.166.043	2.896.208	186.588	58	896
2001	169.628.317	3.014.739	194.388	56	873
2002	172.102.165	3.139.908	202.513	55	850
2003	174.587.528	3.267.654	210.977	53	828
2004	177.084.348	3.315.947	219.796	53	806
2005	179.974.626	3.434.805	225.626	52	798
2006	182.502.265	3.510.804	229.616	52	795
2007	183.987.291	3.628.013	235.900	51	780
2008	189.612.814	3.776.364	240.210	50	789

**REFERÊNCIAS**

- ABRAHAM, Marcus. **As Emendas Constitucionais Tributárias e os 20 Anos da Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Quartier Latin, 2009
- ACCIOLI, Wilson. **Teoria Geral do Estado**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008
- AMARAL, Gilberto Luiz do *et al* **Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 20 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, Disponível em [http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13081/162.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13081/162.pdf)
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2003
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2002
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 4ª. ed. São Paulo: Ed. Revista Dos Tribunais, 1990
- \_\_\_\_\_. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**. São Paulo, nº 10, pp. 45-80
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª. ed. rev. atua. São Paulo: Saraiva, 2006
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 5ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2003
- \_\_\_\_\_. Moralidade, razoabilidade e eficiência na Atividade Administrativa. **Revista Eletrônica de Direito de Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, nº 04, outubro/novembro/dezembro de 2005, disponível na internet [www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br)

- \_\_\_\_\_. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Valdir de Oliveira Rocha (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, v. 9
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. rev. atual. (por Dejalma de Campos), 2ª. tir., Rio de Janeiro: Forense, 2003
- \_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª. ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6ª. ed, rev. atual. ampl. 3ª. tir. São Paulo: Saraiva, 2006
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2007
- BELTRÃO, Irapuã. **Resumo de Direito Tributário**. 1ª. ed. Niterói: Impetus. 2006
- \_\_\_\_\_. A interpretação do Fato Gerador do ICMS diante da Lei Complementar 87 e da Súmula 166 do STJ. **Revista Bonijuris**. Curitiba, nº 532, março 2008, ano XX, p. 13-17
- BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2003
- BLAUSTEIN, Albert P. A Constituição dos EUA: o produto de exportação mais importante do país. **Questões de Democracia**. 2004. Disponível em <http://usinfo.state.gov/journals/itdhr/0304/ijdp/blaustein.htm>
- BONIFÁCIO, Artur Cortez. **O Direitos Constitucional Internacional – e a proteção dos direitos fundamentais**. São Paulo: Método, 2008, - Coleção Professor Gilmar Mendes, nº 8
- BORGES, Alice Gonzalez. **Normas Gerais no Estatuto de Licitações e Contratos Administrativos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991
- BRITO, Carlos Ayres. Inidoneidade do decreto-lei para instituir ou majorar tributo. **Revista de Direito Público**, nº 66
- BUGARIN, Paulo Soares. Princípio Constitucional da Eficiência: um enfoque multidisciplinar. **Revista Fórum Administrativo – Direito Público**. Belo Horizonte, vol. 3, p. 237/242

- BUTLER, Brian Edgar. Legal Pragmatism: banal or beneficial as a jurisprudencial position? **Essays in Philosophy - A Biannual Journal**, vol. 3, n.2, 2002
- CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1989
- CAMARGO, Margarida Lacombe. Fundamentos teóricos do pragmatismo jurídico. **Revista do Direito e do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, n° 6, abril/junho 2007
- CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 5ª. ed rev. e aum., Coimbra: Almedina, 1992
- \_\_\_\_\_. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador**. reimp. Coimbra: Coimbra Editora, 1994
- \_\_\_\_\_, MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 12ªed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 1999
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 7ª. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1995
- \_\_\_\_\_. **Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicas)**. 2ª. ed., rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2006
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria da Administração**. 4ª.ed., São Paulo: Makron Books, 1993
- COELHO, Fabio Ulhôa. **Curso de Direito Comercial**. 6ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 1
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8ª ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1999
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006
- CONTI, José Maurício. **Princípios Tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997
- COOTER, Robert. ULEN, Thomas. **Law & Economics**. 4ª. ed. Boston: Addison Wesley, 2003

- COSTA, Luiz Bernardo Dias. **Tribunal de Contas – Evolução e Principais Atribuições no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2006
- COSTA, Ramón Valdés. **Curso de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1996
- \_\_\_\_\_. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992
- CRUZ, Luis M. **La Constitución como Orden de Valores – Problemas Jurídicos y Políticos**. Granada: Conares, 2005
- CUEVAS, Homero et al. **Teorías Jurídicas y Económicas del Estado**. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002
- CUSTÓDIO FILHO, Ubirajara. A Emenda Constitucional 19/98 e o Princípio da Eficiência na Administração Pública. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 27, pp. 209-217, 1999
- DELGADO, José Augusto. O princípio da moralidade administrativa e a Constituição de 1988. **BDjur**, Brasília, DF. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/9917>
- DENBURG, Thomas F. e McDOUGLALL, Duncan M.. **Macro-Economia – Medição, Análise e Controle da Atividade Econômica Agregada**. São Paulo: Mestre Jou, 1967
- DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 5ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1954
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988
- \_\_\_\_\_. (notas de atualização) in ALIOMAR BALEEIRO. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000
- DIAS, Jean Carlos. **O controle Judicial de Políticas Públicas**. São Paulo: Método. 2007 - coleção Professor Gilmar Mendes, v. 4
- DIAS, Jefferson Aparecido. **Princípio da Eficiência e Moralidade Administrativa**. 1ª. Ed, 4ª. tir. Curitiba: Juruá, 2007
- DIREITO, Carlos Alberto Menezes. **Reforma Administrativa: a Emenda nº19/98**. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ) Coordenadoria da Biblioteca Digital. Disponível em <http://bdjur.stj.gov.br/>

- DINO, Flávio et al. **Reforma do Judiciário: Comentários a Emenda n. 45/2004**. Niterói: Impetus, 2005
- DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000
- ELALI, André. **Tributação e Regulação Econômica: um Exame da Tributação como Instrumento de Regulação Econômica na Busca da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: MP editora, 2007
- ENTERRÍA, Eduardo García; FÉRNANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**. 2ª. ed., v. II, Madri: Civitas, 1981
- EXAME, Revista. **O Peso do Caos Tributário**. Revista Exame. São Paulo: Abril, ano 39, edição 849, p. 10/08/2005
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964
- FALZEA, Angelo. **Enciclopedia del Diritto**. Vol. I, Milano, 1958, “Accertamento”, pp. 218-19, nº 8
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas – Jurisdição e Competência**. 2ª. ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Forum, 2005
- FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de derecho. **Neoconstitucionalismo(s)**. Miguel Carbonell [Org.] Madrid: Trotta, 2003
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. 5ª. Ed., Buenos Aires: Depalma, 1993, vol. I
- FRANÇA, Vladimir da rocha. Eficiência Administrativa na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo – RDA**. Rio de Janeiro: 220: 165-177, abr/jun 2000
- FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 1998
- GABARDO, Emerson. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002

- GALINDO, Marcos Antonio. **Contadores a Beira de um Ataque de Nervos.** 09/02/2009, disponível em [www.administradores.com.br](http://www.administradores.com.br)
- GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo.** 8<sup>a</sup>. ed., São Paulo: Saraiva, 2003
- GODOY, Norberto J. **Teoria General del Derecho Tributario – Aspectos Esenciales.** Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992
- GODOY, Walter. **Os Direitos dos Contribuintes.** 2<sup>a</sup>. ed., Porto Alegre: Síntese, 2003
- GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação – uma Visão Funcional.** 2<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007
- HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva.** São Paulo: Saraiva, 1991
- HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha.** trad. Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998
- HICKS, John Richards **Valor e Capital – Estudo sobre Alguns Princípios Fundamentais da Teoria Econômica.** São Paulo: Abril Cultural, coleção “os economistas”, 1984
- JARACH, Dino. **O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo.** 2<sup>a</sup>. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais. Trad. Dejalma de Campos, 2004
- JÉZE, Gaston. O Fato Gerador do Imposto. **Revista de Direito Administrativo – RDA.** Rio de Janeiro: vol. 2, tomo I
- KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado.** São Paulo: Martins Fontes, 2005
- \_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito.** Trad. João Baptista Machado. 2<sup>a</sup>. ed. Coimbra: Armênio Amado Editor, 1962
- KERSTENETZKY, Celia Lesa. Políticas Sociais: focalização ou universalização? **Revista de Economia Política.** Vol. 26, n<sup>o</sup> 4. São Paulo, oct/dez 2006
- KEYNES, John Maynard. **Teoria Geral do Emprego, do Juro e do Dinheiro.** Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964



- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo**. 1ª. Ed., Marcial Pons – Manole, 2007
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 4ª. ed., Coimbra: Calouste Gulbenkian, 2005
- LEDUC, Gaston. A Contribuição das Finanças Públicas para a Estabilidade Financeira Interna e para o Equilíbrio da Balança de Pagamentos. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Paraná**, dez, 1954
- LIMA, Alexandre A.. A Eficiência Tributária dos Municípios Mineiros. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, edição 20/11/2002, disponível em [www.tce.mg.gov.br/revista](http://www.tce.mg.gov.br/revista)
- LIMA, Hermes. **Introdução à Ciência do Direito**. 23ª. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª. ed., rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006
- MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007
- MARQUES, Maria Manual Leitão, MOREIRA, Vital. Anti-trust: uma nova época permissiva? **A Mão visível – Mercado e Regulação**. Coimbra: Almedina, 2003
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006
- \_\_\_\_\_. **O Princípio da Moralidade no Direito Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série – nº 2. 2ª. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998
- \_\_\_\_\_. **Da Sanção Tributária**. 2ª. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998
- \_\_\_\_\_. **Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988**. 4ª. ed. aum. São Paulo: Saraiva, 1992

- MARTINS, Leonardo (org.) **Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão**. Montevideo: Konrad – Adenauer – Stiftung, 2005
- MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. **A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: IOB, 2002
- MEDAUR, Odete. **Princípios de Direito Administrativo**. 11<sup>a</sup>. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11<sup>a</sup>. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 1999
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo**. 25<sup>a</sup> ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008
- MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. **Temas para uma nova Estrutura Tributária no Brasil**. Mapa Fiscal Editora. Suplemento Especial. 1<sup>o</sup> Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, 1998, Gustavo Miguez de Mello (coord.)
- MELO, Marcus André. **Reformas Constitucionais no Brasil – instituições políticas e processo decisório**. Rio de Janeiro: Revan, 2002
- MELO, José Eduardo Soares. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. **Curso de Direito Tributário**. Ives Gandra da Silva Martins (coord). 2<sup>a</sup>. ed. Belém: CEJUP – Centro de Extensão Universitária, 1993, vol. 1
- MENDES, Gilmar Ferreira et al. **Curso de Direito Constitucional**. 1<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2007
- MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 1<sup>a</sup>. ed, 4<sup>a</sup>. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2007
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, Tomo I, 1954
- \_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1967 – com a Emenda n<sup>o</sup> 1, de 1969**. 3<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro: Forense, 1987, tomo V

- MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o Princípio da Eficiência. **Revista de Interesse Público** São Paulo: Ed. Notadez, ano 2, n°7, julho/setembro de 2000, pp. 65-75
- MOLINA, Ángel Manuel Moreno. **La Administración por Agencias en los Estados Unidos de Norteamérica**. Madri: Universidad Carlos III, 1995
- MORAES, Alexandre de. **Reforma Administrativa – Emenda Constitucional n° 19/98**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2001
- \_\_\_\_\_. **Direito Constitucional**. 23ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008
- MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 2ª. ed. rev.aum. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito Regulatório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003
- \_\_\_\_\_. A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos. **Revista de Direito Administrativo – RDA**. Rio de Janeiro: 221: 71-93, jul/set 2000
- \_\_\_\_\_. **Mutações do Direito Administrativo**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005
- MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo – A Invasão da Constituição**. São Paulo: Método, 2008
- MOREIRA, Egon Bockmann. Processo Administrativo e Princípio da Eficiência. **As Leis do Processo Administrativo**. SUNFIELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (coord.). São Paulo: Malheiros, 2000
- MUKAI, Toshio. **Direito administrativo e Empresas do Estado**. Rio de Janeiro: Forense, 1984
- NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Direito do Trabalho na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989
- NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário**. 2ª. ed. 2ª. tir, rev. atual. São Paulo: José Bushatsky editor, 1970
- \_\_\_\_\_. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. 2ª. ed. rev. aum. São Paulo: Bushatsky, 1974. (reprodução do original impresso em 1965)
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2ª. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998
- \_\_\_\_\_. Legalidade Tributária, o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. **Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Maria A. M. Carvalho (coord.), Rio de Janeiro: Forense, 1988, 205/215
- PARETO, Vilfredo. **Manual de Economia Política**. São Paulo: Abril Cultural, coleção “Os economistas”, 1984
- PAIXÃO, Cristiano e BIGLIAZI, Renato. **História Constitucional Inglesa e Norte-Americana: do Surgimento à Estabilização da forma Constitucional**. Brasília: Editora Universidade de Brasília: Finatec, 2008
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª. ed., rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007
- PAYNE, J. L. **Costly returns. The Burden os the U. S. Tax System**. São Francisco: ICS Press – Institute for Contemporary Studies, 1993
- PÉREZ, Juan Zornoza. Interpretación Administrativa Y Consulta Tributaria. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 38, outubro-dezembro de 1986
- PESSOA, Robertônio Santos. O princípio da eficiência e o controle dos atos discricionários. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Brasília: Consulex, anos 3 e 4, nº 3 e 4, 103-110, 1999/2000
- PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. **Da reforma Administrativa Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005

- PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 17<sup>a</sup>. ed., São Paulo: Atlas, 2004
- PORTUGAL. Ministério de Estado e da Fazenda. Gabinete. Notícias [http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Governos/Governos\\_Constitucionais/GC17/Ministerios/MF/Comunicacao/Notas\\_de\\_Imprensa/20081230\\_MEF\\_Com\\_Fisco\\_Comunicacao.htm](http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Governos/Governos_Constitucionais/GC17/Ministerios/MF/Comunicacao/Notas_de_Imprensa/20081230_MEF_Com_Fisco_Comunicacao.htm)
- POSNER, Richard A. **Pragmatic Adjudication. The Revival of Pragmatism: New Essays on Social Thought, Law, and Culture**. Durham: Duke University Press, 1988
- \_\_\_\_\_. **El análisis económico del derecho**. México: Fondo de Cultura Económica, 1977
- \_\_\_\_\_. Legal Pragmatism. **Metaphilosophy**, vol. 35, nos.1/2, jan. 2004
- POZZOLO, Susana. **Neoconstitucionalismo e Positivismo Jurídico – as Faces de Teoria do Direito em Tempos de Interpretação Moral da Constituição**. São Paulo: Landy, 2006
- QUEIRÓS, Margarida. Utilitarismo ou equidade? Dilemas para o ambiente e ordenamento. **Finisterra**, Lisboa: XXXV, nº 70, ano 2000, pp. 103-114, p. 107, disponível em [http://www.ceg.ul.pt/finisterra/numeros/2000-70/70\\_05.pdf](http://www.ceg.ul.pt/finisterra/numeros/2000-70/70_05.pdf)
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002
- \_\_\_\_\_. **Justiça como equidade**. São Paulo: Martins Fontes, 2003
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 17<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 1996
- \_\_\_\_\_. **Lições Preliminares do Direito**. 27<sup>a</sup> ed., São Paulo: Saraiva, 2004
- REIS, Palhares Moreira. Princípio da Eficiência na Constituição. **Boletim doutrina Adcoas**, São Paulo: agosto 2000: 205/206
- REZENDE, Condorcet. Relações Fisco x Contribuinte. **Estudos Tributários**. Condorcet Rezende (org.) Rio de Janeiro: Renovar, 1999
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**. 5<sup>a</sup>. ed., refund. actual., Coimbra: Coimbra Editora, 1997
- RODRIGUES, Rafael Moreno. **Curso de Legislação Tributária para Administradores de Empresa**. 1<sup>a</sup>. ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1978

- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 20ª. ed, rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007
- SAMPAIO, Egas Rosa. **Instituições de Ciência das Finanças: uma Abordagem Econômica-Financeira**. Rio de Janeiro: Forense, 1991
- SANCHES, J. L. Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**. 3ª. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007
- SCHERER, Tiago. Liberdade de Iniciativa Econômica e Solidariedade Tributária. **Curso Modular de Direito Tributário**. VAZ, Paulo Afonso Brum, PAULSEN, Leandro (org.), Florianópolis: Conceito editorial, 2008
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a Função Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1995
- SEN, Amartya. **Sobre Ética e Economia**. São Paulo: Companhia das Letras, 2002
- SIDOU, J. M. Othon. **A Natureza Social do Tributo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960
- SILLOS, Lívio Augusto de. **Planejamento Tributário – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Leud, 2005
- SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Vol. 2; tradução Alexandre Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003
- SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4ª. ed. póstuma, 2ª. tir.. São Paulo: Resenha Tributária, 1982
- \_\_\_\_\_. Normas Gerais de Direito Financeiro. **Revista de Direito Administrativo** Rio de Janeiro, nº 37, 12-34, 1953
- STONE, Deborah. **Policy Paradox**. New York: W W Northon, 2002
- STONE, Geoffrey R. et al. **Constitutional Law**. 3ª.ed. Boston: Little, Brown and Company, 1996
- SZTAJN, Rachel. Notas de Análise Econômica: Contratos e Responsabilidade Civil. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. Rio de Janeiro: Malheiros, vol. 111, p. 10-11, 1998

- \_\_\_\_\_ e ZYLBERSTAJN, Décio (org.) **Direito e Economia**. ZYLBERSTAJN, Décio, STAJN, Rachel (org.) Rio de Janeiro: Elsevier, 2005
- TAVARES. André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008
- \_\_\_\_\_. **Fronteiras da Hermenêutica Constitucional**. São Paulo: Método, 2006 - coleção Professor Gilmar Mendes, v. 1
- TEIXEIRA, Antônio Braz. **Princípios de Direito Fiscal**. Vol. I, 3ª. ed. actual. rev. Coimbra: Almedina, 1985
- TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Vol. I, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, trad. 18ª. ed. alemã por Luiz Doria Furquim
- \_\_\_\_\_. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Trad. M. Herrera Molina. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2002
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005
- \_\_\_\_\_. Os Mínimos Sociais, os Direitos Sociais e o Orçamento Público. **Revista Ciências Sociais**. Edição Especial. Rio de Janeiro: Editora Central da Universidade Gama Filho, 1997
- \_\_\_\_\_. Tratado de direito tributário brasileiro, vol, II, tomo II. Idealização de Aliomar Baleeiro. Coordenação de Flávio Bauer Novelli. **Sistemas Constitucionais Tributários**. 1ª. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986
- \_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005
- \_\_\_\_\_. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª. ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006
- \_\_\_\_\_. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível na internet: [www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br).
- TORRES, Silvia Faber. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001

UKMAR, Vitcor. El sistema tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes. **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (org.). São Paulo: Malheiros, 1997

XAIVER, Alberto. **Do lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª.ed. refor. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998

\_\_\_\_\_. **Princípio da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978

WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária**. 2ª.ed., Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2004



# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)