

**PESQUISAS  
TRIBUTÁRIAS**  
Nova Série – 12

**PRINCÍPIO DA  
EFICIÊNCIA EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

*Coordenador*  
**Ives Gandra da Silva Martins**

*Conferencista inaugural*  
José Carlos Moreira Alves



**Centro de  
Extensão  
Universitária**

**EDITORA RT  
REVISTA DOS TRIBUNAIS**

CO-EDIÇÃO

## SIMPÓSIOS ANTERIORES

- 1976 – 1. Decadência e prescrição  
1977 – 2. Contribuições especiais – Fundo PIS/PASEP  
1978 – 3. O fato gerador do ICM  
1979 – 4. Sanções tributárias  
1980 – 5. Responsabilidade tributária  
1981 – 6. Princípio da legalidade  
1982 – 7. Base de cálculo  
1983 – 8. Repetição do indébito  
1984 – 9. Presunções no direito tributário  
1985 – 10. Taxa e preço público  
1986 – 11. O fato gerador do imposto sobre a renda e  
proventos de qualquer natureza  
1987 – 12. Do lançamento  
1988 – 13. Elísio e evasão fiscal  
1989 – 14. Capacidade contributiva  
1990 – 15. Lei complementar tributária  
1991 – 16. IOF  
1992 – 17. Contribuições sociais  
1993 – 18. Princípios constitucionais tributários  
1994 – 19. Decisões judiciais e tributação  
n. 1 – 1995 – 20. Crimes contra a ordem tributária  
n. 2 – 1996 – 21. O princípio da moralidade no direito tri-  
butário  
Nova Série  
n. 3 – 1997 – 22. Tributação no Mercosul  
n. 4 – 1998 – 23. Imunidades tributárias  
n. 5 – 1999 – 24. Processo administrativo tributário  
n. 6 – 2000 – 25. Direitos fundamentais do contribuinte  
n. 7 – 2001 – 26. Tributação na Internet  
n. 8 – 2002 – 27. Contribuições de intervenção no domínio  
econômico  
n. 9 – 2003 – 28. Direito tributário e reforma do sistema  
n. 10 – 2004 – 29. O princípio da não-cumulatividade  
n. 11 – 2005 – 30. Limitações ao poder impositivo e seguran-  
ça jurídica

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Princípio da eficiência em matéria tributária / coordenador Ives Gandra da Silva Martins ; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2006. – (Pesquisas tributárias. Nova série ; 12)

Vários colaboradores.  
ISBN 85-203-2955-1  
06-6741

1. Direito tributário – Brasil. 2. Eficiência I. Martins, Ives Gandra da Silva. II. Alves, José Carlos Moreira. III. Série.

Índices para catálogo sistemático: 1. Direito tributário : Princípio da eficiência : Direito tributário 34:336.2.001:1  
34:336.2.001:1.2. Princípio da eficiência : Direito tributário 34:336.2.001:1

## PESQUISAS TRIBUTÁRIAS

Nova Série – n. 12

## PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Coordenador

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

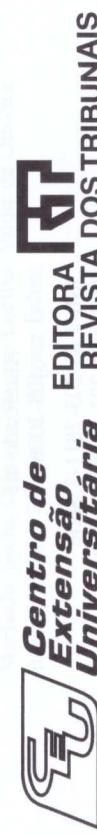
Conferencista Inaugural

JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES

Colaboradores

Antonio Manoel Gonçalez / André L. Costa-Correa / Andrei Pitten Velloso / Carlos Henrique Abrão / Fabio Brun Goldschmidt / Hugo de Brito Machado / Ives Gandra da Silva Martins / João Bosco Coelho Pasin Jorge de Oliveira Vargas / José Eduardo Soares de Melo / Marilene Talarico Martins Rodrigues / Octavio Campos Fischer / Oswaldo Othon de Pontes Saraiwa Filho / Ricardo Lobo Torres / Vittorio Cassone / Yoshiaki Ichihara

Co-edição



# 13

Na ação, o autor argumenta que os valores arrecadados encontram-se nos cofres da União e ainda não foram aplicados nas atividades que motivaram sua criação. Para o advogado, a arrecadação está vinculada a uma aplicação específica. Ressaltou, ainda, que tem sido praxe do governo o descumprimento da lei orçamentária e que a não aplicação dos recursos arrecadados implica violação aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade e da eficiência.<sup>25</sup>

No entanto, a liminar foi negada “diante da manifesta ausência dos pressupostos legais essenciais (art. 7.º, II, da Lei 1.533/1951) para atender a medida acauteladora pretendida pelo impetrante”<sup>26</sup>.

## 15. A QUESTÃO DA DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA

Questão interessante é a da distribuição do ônus da prova em relação à correta aplicação da receita tributária.

Por força dos arts. 3.º, 6.º, VIII, 14, § 1.º, e 29 do CDC e da teoria da responsabilidade objetiva, pode-se afirmar que o ônus desta prova é do Estado. Conclusão diversa seria impor ao contribuinte um ônus impossível.

Pode parecer estranho falar-se em inversão do ônus da prova com base no Código de Defesa do Consumidor, em se tratando de contribuintes, porém, a meu ver, os contribuintes se constituem numa espécie de consumidor, pois são os destinatários finais do serviço público, além do que, por força do referido art. 29, os contribuintes podem ser considerados consumidores por equiparação.

Todavia, ainda que não se possa utilizar o Código de Defesa do Consumidor para esta inversão do ônus da prova, ela é uma decorrência lógica do princípio constitucional da igualdade material, mediante a qual o hipossuficiente, que é, no caso, o contribuinte, deve ter condições de acesso aos tributários, não podendo sua defesa ficar inviabilizada pela impossibilidade da produção de provas. O ônus da prova é daquele quem tem condições, ou melhores condições, para tanto.

## 1. PROLEGÓMENOS AO TEMA:

Hodiernamente, as sociedades ocidentalizadas preferiram fixar as bases de constituição do Estado em estruturas de direito democrático-constitucionais. Ou seja, por meio de ordens jurídico-constitucionais legitimadas em bases democráticas pela sociedade houve a transferência de parcela dos poderes sociais para um ente ideal, abstrato e organizado (Estado), o qual, centralizando em si as competências e funções daquele poder, visa precipuamente atender ao bem comum social mediante regulamentações, proteções e disposições em nome da comunidade por meio do exercício de relações materiais de poder – como, por exemplo, o poder-dever do Estado de impor tributos à sociedade sobre as relações econômicas constituidas ou sobre os bens economicamente-dignos que estejam sob a influência de sua soberania, nos termos e limites de sua competência tributária material genérica ou específica, como forma de proteger, atingir e/ou implementar os interesses sociais comuns.

Ademais, em razão da ampliação das necessidades e interesses sociais e do crescimento das distorções sociais advindas das relações de mercado, houve a adequação das estruturas democrático-constitucionais de poder de mera garantidora das esferas de liberdade dos indivíduos para estruturas de poder que concretizassem e/ou possibilitassem a aquisição concreta dos direitos, garantias, meios e condições que satisfizessem as necessidades e interesses sociais. Isto é, a sociedade transformou o Estado liberal em Estado social.

Todavia, a utilização do Estado enquanto meio de equalização das necessidades sociais fez com que este ampliasse a sua participação na economia e que necessitasse de maiores recursos financeiros por meio de tributos.

25. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/ultimas/ler.asp?CODIGO=172986&tip=UN>>. Acesso em: 4 jan. 2006.

26. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp?s1=2574>>. Acesso em: 3 abr. 2006.

## PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

ANDRÉ L. COSTA-CORRÉA

cial de recursos financeiros do Estado pela inoperância e pelos desmandos administrativos e a não obtenção da equalização das necessidades e interesses sociais. Destarte, o Estado social abandonou ou restringiu paulatinamente a sua face intervencionista ou empresarial para se dedicar a alcançar e promover o bem comum por meio de sua face tributária. Surgindo, assim, o Estado tributário.

No caso brasileiro, pode-se verificar perfeitamente a transmutação do Estado pela análise da Carta Política de 1988 e de suas alterações.

Pela Constituição de 1988 foi majorada a estrutura e a finalidade social do Estado brasileiro. Ampliaram-se, de forma substancial, os direitos dos cidadãos a condições socialmente mais favorecidas e os deveres do Estado em possibilitar e concretizar políticas públicas. Logo em seguida, verificou-se que o Estado não conseguia promover o bem comum pela implementação conjunta de políticas públicas e pela atuação na economia, o que possibilitou a diminuição do poder e da necessidade do Estado em interferir na economia por meio de sua estrutura econômico-empresarial (esta verificada pela retirada do Estado ou de suas empresas de áreas de atuação antes vedadas aos particulares, bem como por meio dos processos de venda de ativos econômicos – privatização), e, consequentemente, fez com que houvesse a ampliação do Estado tributário, com o intuito de manter as políticas públicas de atendimento e atingimento do bem comum.

Porém, a ampliação da face do Estado tributário acabou por evidenciar outros problemas estruturais brasileiros, como, por exemplo, o da tributação não isonômica, da ampliação de tributos e de alíquotas, da ampliação de obrigações acessórias, do custo das operações tributárias – em suma, da ineficiência tributária.

Especificamente quanto à ineficiência tributária, no caso brasileiro esta pode ser verificada, de pronto, pela análise dos seguintes dados:

- de forma absoluta, o Brasil apresenta carga tributária superior à média mundial (Brasil, quase 38%; Chile 24%; EUA 29%; Argentina 20%; México 19%), equivalente ou inferior apenas às da Noruega e Suécia;<sup>1</sup> porém, de forma relativa, apresenta uma pior condição social e de redistribuição de renda decorrente da aplicação dos tributos nas políticas públicas (no Chile, por exemplo, quase houve a erradicação do analfabetismo e é considerável a redução da pobreza);<sup>2</sup>

1. Ver: Revista Exame. São Paulo: Abril, ano 39, edição 852, n. 19, de 28 set. 2005.

2. Idem.

- as empresas gastam em média 12 bilhões de dólares para manter departamentos tributários – o que equivale a quase quatro vezes a média mundial – o que dá uma média de 29 funcionários para cada bilhão de dólares faturado; enquanto que, no restante do mundo essa relação é de um funcionário para cada bilhão de dólares;
- gasta-se no Brasil o equivalente a 2.600 horas/ano por empresa para vencer a maratona de obrigações com o Fisco, sendo esta relação de aproximadamente 87 horas/ano na Noruega;<sup>3</sup>

- no Brasil, 74% dos custos dos departamentos tributários no Brasil são gastos com operações triviais de preenchimento de formulários e checagem de normas, enquanto que no restante do mundo o percentual é de cerca de 57%;<sup>4</sup>
  - no Brasil, as normas tributárias mudam em média uma vez e meia por hora – o que gerou de 1998 até 2005 uma média de 220.000 mudanças legais na área tributária –; enquanto que, no resto do mundo a média é de uma alteração a cada seis ou oito meses;
  - no Brasil, a média da tributação alcança cerca de 30% do faturamento das empresas, podendo chegar em determinados setores (como, por exemplo, de combustíveis, têxtil, de bebidas e de automóveis) a incrível marca de 50% do valor das vendas líquidas;
  - de acordo com o Banco Mundial, o Brasil é um dos campeões em tributação sobre o lucro bruto (148%), perdendo somente para Burundi (173%) e Serra Leoa (164%).<sup>5</sup>
- o Brasil, em 2005, contava com quase uma centena de tributos federais, estaduais e municipais;
  - a média atual de criação de tributos é de um novo tributo cada quatro meses, enquanto que nos anos 50 era de um tributo novo para cada 60 meses;<sup>6</sup>
  - na década de 50, o governo arrecadava em torno de 15% do PIB, hoje arrecada em torno de 38% do PIB, sem conseguir ampliar e melhorar as condições de vida da população.<sup>6</sup>

Assim, neste simpósio cabe o estabelecimento de algumas considerações – expressas por meio das questões formuladas – que possam fazer incidir raios de luz sobre esta sombra do Estado brasileiro que é a incerteza tributária, fazendo com que o sistema tributário possa ser menos complexo, oneroso, mutável, instável; bem como, possa fazer com que os tributos onerem cada vez menos situações economicamente sensíveis ao crescimento da renda, do emprego e da produção.

Transpassados esses intrôitos, responder-se-ão às seguintes questões:

**1. Como conceituar o princípio da eficiência, em matéria tributária? Quais seus limites materiais? Ele é de observância obrigatória pelos três Poderes, ou apenas pela Administração Pública?**

Diversamente do que entende Gabardo,<sup>7</sup> admite-se que a delimitação do que seja o princípio da eficiência tributária é uma atividade relativamente menos complexa do que compreender o que seja em *latu sensu* o termo “eficiência”, porque aquela expressão não apresenta um conteúdo terminológico tão ambíguo quanto o termo “eficiência”, bem como por aquela expressão identificar tão-somente uma circunscrição imposta ao princípio da eficiência administrativa, ou seja, mera aplicação desse princípio na esfera de atuação tributária do Estado. Além disso, admite-se que a relativização da complexidade da conceituação do “princípio da eficiência tributária” decorre também da facilidade de se compreender melhor os significados e alcance das palavras quando estas se encontram contidas numa expressão, porque como já ressaltou Ross “o significado possível de toda palavra é vago; seu campo de referência possível é indefinido” e porque “a maioria das palavras são ambíguas”.<sup>8</sup> Conclui-se, portanto, que é relativamente mais fácil identificar o que seja o “princípio da eficiência tributária” do que conceituar o que seja “eficiência”, mesmo que para isso seja necessário identificar e/ou fixar como ponto de partida o conteúdo do que seja eficiência, apesar da vaguidade de seu significado e da ambigüidade de seu conteúdo.

Destarte, pode-se identificar o conceito do “princípio da eficiência tributária” pela fixação do sentido do termo “eficiência” e pela sua con-

sequente decomposição na área tributária; ou, também, pela adequação do princípio da eficiência administrativa ao campo tributário.

Quanto à primeira forma de se fixar o conceito de eficiência tributária, deve-se levar em consideração a advertência de Gabardo de que a identificação, para fins acadêmicos, do que seja “eficiência” não deve se prender às explicações lingüísticas, visto que o termo é apreendido com os mais variados sentidos em razão do *locus* científico que é tomado como substrato teórico da investigação (ou seja, o termo “eficiência” se observado sobre os prismas das ciências da administração, da economia, da sociologia e, mais recentemente, do direito acaba por apresentar sentidos não unívocos e concretos), porque “a perspectiva científica determina a visão empregada, que se altera de acordo com os juízos valorativos do intérprete” em razão de que “a própria opção por uma ênfase na natureza axiológica do termo (com destaque para o elemento ‘meio’) ou na sua essência teleológica (com destaque para o elemento ‘fim’) traz distintas conotações”,<sup>9</sup> ou seja, a análise do conceito de eficiência em pelo menos duas ciências (v.g., economia e direito; filosofia e administração; sociologia e lingüística) implica necessariamente uma dualidade de conteúdos, e, em consequência, uma pluralidade de sentidos científicos que impedirá a identificação do melhor sentido ou do mais adequado ao termo, mesmo sendo possível identificarse o sentido mais aplicável ou não em uma dada ciência. Exemplo. Na filosofia, Abbaglano identifica “eficiência” como “correspondência ou adequação de um instrumento à sua função ou de uma pessoa à sua tarefa”;<sup>10</sup> enquanto que na economia, José Afonso da Silva identifica o termo eficiência como “alocação de recursos de modo a aumentar o bem-estar pelo menos de um consumidor sem diminuir, simultaneamente, o de outros”.<sup>11</sup>

Por tudo isso, não se pode desprezar a advertência de Gabardo<sup>12</sup> e, ao término, eleger um conceito de eficiência que seja mais adequado ao

9. Emerson Gabardo. Princípio... cit., p. 23.

10. Nicola Abbaglano. *Dicionário de filosofia*. Trad. da 1. ed. coord. e revista por Alfredo Bosi e rev. da trad. e trad. de novos textos Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 307.

11. José Afonso da Silva. *Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 337.

12. Segundo Gabardo é incorreto “propor-se um conceito padrão imutável, sen-  
do imperioso se fazer uma análise das diferentes possibilidades e afinidades  
conceituais, propondo-se, dessa forma, definições-padrão, detentoras de ca-  
rater meramente convencional” (Emerson Gabardo. Princípio... cit., p. 24).

direito, para que este sirva de ponto de origem para a decomposição da sua feição tributária. Além do que, tal possibilidade necessitaria um estudo mais pormenorizado do termo eficiência, o que é impeditivo neste trabalho.

Assim, preferir-se-á neste artigo fixar o conceito de eficiência tributária pela adequação do princípio da eficiência administrativa àquela esfera de atuação pública.

Todavia, deve-se de pronto frisar que a mera adequação do princípio da eficiência administrativa à esfera tributária do Estado não é menos fácil que a possibilidade anterior de se chegar ao conceito do que seja o princípio da eficiência tributária, porém, é menos complexo, visto que, o princípio da eficiência administrativa (o qual servirá de base para a formulação do conceito de eficiência tributária) não apresenta um conceito único e concreto. Pelo contrário, apresenta o conceito de eficiência administrativa, de acordo com as diversas posições doutrinárias, pelo menos três sentidos/conteúdos principais, a saber: um idealista, outro mais pragmático e, por fim, um mais proposital.

Assim, para que seja possível estabelecer um conceito de eficiência tributária pela adequação do princípio da eficiência administrativa torna-se imperiosa a fixação de tais sentidos e conteúdos, visto que sem isso há a possibilidade de se produzir um conceito de eficiência tributária que não expresse seu possível conteúdo máximo.

Em razão disso, cabe, mesmo que de forma pontual, discorrer sobre os sentidos/conteúdos do princípio da eficiência administrativa.

O sentido/conteúdo idealista do princípio da eficiência administrativa (expresso entre outros, por Mello<sup>13</sup> e Bastos<sup>14</sup>) indica que a aplicabilidade da eficiência é desejável, apesar de seu sentido jurídico ser tão fluido e programático e de difícil controle ao lume do direito. Nesse sentido, o princípio da eficiência administrativa indica uma qualidade programática a ser cumprida pela Administração Pública, nos termos e condições que esta entender adequada aos seus interesses. Tem-se, assim, que, no sentido idealista, o princípio da eficiência administrativa comporta-se mais como um princípio axiológico do Poder Público do que como uma norma basililar de conteúdo concreto a ser aplicada à Administração Pública.

Quanto ao sentido pragmático do princípio da eficiência administrativa (extraído das lições, entre outros,<sup>15</sup> de José Afonso da Silva, de Tavares<sup>16</sup> e de Gasparini), este se concretiza na obtenção dos melhores resultados com os meios escassos que dispõe e aos menores custos, ou seja, pela imposição da regra da boa administração (consecução do maior benefício com o menor custo possível). Nessa direção, por meio da lição daquele primeiro autor, entende-se que o princípio da eficiência administrativa indica a "organização racional dos meios e recursos humanos, materiais e institucionais para a prestação de serviços públicos de qualidade em condições econômicas e de igualdade dos consumidores",<sup>17</sup> ou, nos termos de Gasparini, no dever das atividades públicas ser "executadas pelo agente responsável com perfeição, valendo-se das técnicas e conhecimentos necessários a tornar essa execução a melhor possível, evitando-se, assim, sua repetição e reclamos por parte do administrado"<sup>18</sup> e, também, na necessidade de ser "praticadas com rendimento, isto é, com resultados positivos para o serviço público e satisfatórios para o interesse da coletividade",<sup>19</sup> ou seja, devendo ser rápido e perfeito para atingir um maior número de beneficiados. Verifica-se, assim, que pragmaticamente o sentido de eficiência administrativa expressa a idéia de "fazer acontecer com racionalidade", estando, por isso, mais vinculado a uma idéia econômica do que jurídica.

Por fim, o conteúdo proposital do princípio da eficiência administrativa indica a necessidade de a Administração Pública exercer suas atividades de forma mais adequada, razoável ou eficaz possível como forma de se atingir o interesse social. Sendo que, nesse sentido, a expressão "interesse social" pode ser compreendida, nos termos de José Afonso da Silva,<sup>20</sup> como satisfação das necessidades coletivas, num regime de igualdade dos usuários; ou, nos termos de Pazzaglini Filho,<sup>21</sup> no resultado

15. Nesse sentido ver: Luiz Alberto David Araujo; Vidal Serrano Nunes Júnior. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 275-276; Marçal Justen Filho. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 84-86.

16. André Ramos Tavares. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 875.

17. José Afonso da Silva. Op. cit., p. 337.

18. Diógenes Gasparini. *Direito administrativo*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 50.

19. José Afonso da Silva. Op. cit., p. 337.

20. Mário Pazzaglini Filho. *Princípios constitucionais reguladores da Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 32.

do desejado pelo corpo social. Dessa forma, pode-se compreender, nos termos de Moraes, que o princípio da eficiência administrativa apresenta um sentido proposital quando “dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando à adoção de todos os meios legais e morais possíveis para satisfação do bem comum”, ou seja, quando “impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir uma maior rentabilidade social”<sup>21</sup>.

Dessa forma, diversamente da quase totalidade da doutrina, preferindo crer que o melhor conteúdo do princípio da eficiência administrativa é aquele que comporta os sentidos retro-exarados, apesar de concretizar que o sentido proposital é o que mais precisamente indica o conteúdo do que seja a eficiência administrativa. Por isso, prefere-se entender como eficiência administrativa a regra que, por meio da valorização do valor eficiência, implica a organização racional, imparcial, neutra, transparente, eficaz, sem burocracia e de menor dispensa econômica dos meios e recursos (humanos, materiais e institucionais) necessários para a prestação de todos e quaisquer serviços ou atividades públicas que possibilitem a realização completa dos anseios, necessidades e interesses sociais e da consecução do bem comum.

Assim, a partir da fixação do conceito de eficiência administrativa, cabe, neste momento, a conceituação do que seja eficiência tributária. Entretanto, deve-se levar em consideração, para tanto, que conceito/conteúdo do princípio da eficiência tributária, como adequação do princípio da eficiência à esfera tributária, deve conter igualmente as três faces de seu conteúdo (a saber: ideal, pragmático e proposital), sob pena de não expressar correta ou plenamente o que seja a eficiência em matéria tributária – da mesma forma que, a não inclusão de uma daquelas faces no conceito de eficiência administrativa implicava a descaracterização do seu conceito.

Destarte, entende-se como eficiência tributária a regra que informa o sistema tributário como um todo e que, por meio da valorização do

valor eficiência, implica a organização racional, imparcial, neutra, transparente, eficaz, sem burocracia e de menor dispensa econômica dos meios e recursos (humanos, materiais e institucionais) necessários para a instituição, apuração, fiscalização, possível devolução e aplicação dos recursos advindos das normas tributárias que possibilitem ou que não impeçam a realização dos serviços e atividades públicas ou privadas que possibilitem o bem comum pela realização completa dos anseios, necessidades e interesses sociais.

Com base no que seja eficiência tributária, pode-se afirmar que seu limite material é a eficaz e correta identificação dos fatos economicamente dignos passíveis de tributação que possibilitem uma tributação seletiva, progressiva, extrafiscal, de acordo com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e com os limites da ética, da moral e da capacidade solidária de se arcar com a carga direta e indireta da tributação, a qual possilite, ao término, os valores necessários ao exercício das atividades e funções públicas e da Justiça fiscal.

Por fim, tem-se por força do *caput* do art. 37 da CF que o princípio da eficiência deva ser observado pela Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, sua observação não é facultativa por parte dos membros ou dos Poderes dos entes federados; pelo contrário, trata-se de um princípio basilar do corpo administrativo público, ou seja, é verdadeiro dever imposto a todos os indivíduos investidos na função pública e a todos os órgãos diretos ou indiretos do Estado federado brasileiro.

Destarte, se o princípio da eficiência administrativa (como gênero) deve ser observado pela totalidade do corpo da Administração Pública durante suas atividades, deve-se concluir, portanto, que o princípio da eficiência tributária (como espécie) também é de observação obrigatória por parte do Poder Público. Assim, o princípio da eficiência deve ser observado e concretizado pelo Executivo quando da fixação, implementação/administração e fiscalização do cumprimento das políticas tributárias; pelo Legislativo quando do estabelecimento de normas tributárias e regramentos específicos que possibilitem a administração e fiscalização das normas fiscais e; pelo Judiciário quando da análise da legitimidade, da coerência (validade) legal e constitucional dos tributos e da aplicabilidade do referido princípio às normas e políticas tributárias.<sup>22</sup>

21. Alexandre de Moraes. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 791.

22. Nesse sentido Pazzaglini Filho lembra que “a inserção na Constituição Federal da eficiência como princípio constitucional da Administração

## 2. O que distingue, pelo prisma da eficiência, uma autêntica política tributária de uma singela política de arrecadação?

Responder-se-á esta questão, mesmo acreditando que a resposta fornecida possuirá um cunho mais político que jurídico, visto que a identificação e distinção do que seja mera arrecadação do que seja tributação está diretamente correlacionada com tomada de posições subjetivas. Arrecadar para membro do Poder Público pode ter o mesmo sentido de justiça que tributar para o contribuinte.

Em razão disso, entende-se por bem que sejam fixadas algumas “premissas” que servirão para iluminar algumas especificidades existentes, as quais podem diferenciar uma política tributária e uma política de arrecadação.

A primeira premissa já foi fixada, mesmo que de forma supervalor. Tributar e arrecadar serão entendidas como situações distintas, não pelo lado prático, visto que ambas destinam-se a proporcionar meios financeiros para o Estado, mas pela carga axiológica, visto que ambas apresentam ou se fundamentam em valores distintos – a tributação, mais no valor justiça; enquanto que a arrecadação, no valor prático da captação financeira. Todavia, tal distinção não pode e nem deve dizer que ambas as situações possuam conteúdos (limites) estanques, ou seja, a tributação também possui a finalidade fiscal, da mesma forma que a mera arrecadação pode visar a implementação da Justiça fiscal – porém, em ambos os casos, tais conteúdos axiológicos são secundários.

A segunda premissa é decorrente da primeira, podendo, por isso, ser entendida como uma premissa menor. Nesta, explicita-se a certeza de que normas fiscais justas são criadas de forma a evidenciar seu lado tributário, enquanto que as normas de arrecadação “criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário”.<sup>23</sup>

<sup>23</sup> Klaus Tipke; Douglas Yamashita. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 28.

A terceira premissa identifica que a tributação gera um ganho social maior para a coletividade do que a mera tributação, visto que é compreendido, conforme atesta Martins, que se beneficiam, a rigor, mais aqueles países que têm política tributária, do que aqueles que têm apenas arrecadatória – porque a “verdadeira política tributária termina propiciando desenvolvimento econômico e Justiça fiscal, que acabam, por consequência, gerando mais receitas, menores traumas sociais e maior competitividade econômica”.<sup>24</sup>

A quarta premissa evidencia que não se pode diferenciar tributação de arrecadação pela inconformidade na grandeza da carga tributária, visto que concorda-se com Martins de que sendo as normas tributárias normas de rejeição social, a carga tributária sempre será desmedida para os contribuintes porque: (a) entendem que os objetivos e necessidades são mal colocados;<sup>25</sup> (b) acreditam que existem gastos supérfluos;<sup>26</sup> (c) sentem que são sempre apenados;<sup>27</sup> (d) verificam a existência de tratamento prático diferencial aos sonegadores;<sup>28</sup> (e) atestam que a fiscalização

<sup>24</sup> Ives Gandra da Silva Martins. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1988. p. 60.

<sup>25</sup> Esclarece Martins que nesse sentido “o contribuinte entende que a fixação de objetivos, no concernente às necessidades públicas, é feita na perspectiva de metas superiores às possibilidades governamentais, quando não mal eleitas entre as prioridades existentes” (Ives Gandra da Silva Martins. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 284-286).

<sup>26</sup> Segundo Martins: “os gastos supérfluos do Poder Público, decorrentes da contratação de funcionários desnecessários e de mordomias institucionalizados, na Administração direta e indireta não lucrativa, trazem outra área de atrito, pois o contribuinte sente que o peso excessivo da receita aumentada para o inútil e supérfluo é coberto pela carga tributária acrescida” (idem, ibidem).

<sup>27</sup> De acordo com Martins, “a eleição de política tributária para o desenvolvimento traz, em seu bojo, injustiças detectadas, com privilégios a certos contribuintes em detrimento de outros” (idem).

<sup>28</sup> Afirma Martins que “outro aspecto também característico da resistência do contribuinte é aquele concernente à revolta dos que pagam, porque não podem deixar de fazê-lo (indicação das fontes pagadoras), em relação aos que sonegam, à falta de máquina fiscalizadora eficiente, no que se sentem injustiçados e confiscados em seus recursos, para o atendimento das necessidades de uma comunidade na qual os sonegadores são também beneficiados” (idem).

ção é facilitadora de impunidades e ilegalidades;<sup>29</sup> e (f) comprovam que ocorre aumento da receita mesmo com sonegação.<sup>30</sup>

Com base nessas premissas, informa-se que, pelo prisma da eficiência, uma política tributária será aquela que organizar a totalidade das normas tributárias, fiscais e extrafiscais, de forma racional, imparcial, neutra, transparente, eficaz, sem burocracia e de menor dispensa econômica dos meios e recursos (humanos, materiais e institucionais) necessários para o cumprimento total da redistribuição de riquezas, da implementação do conteúdo concreto do princípio da solidariedade fiscal (a saber, preservação do mínimo existencial, vedação de confisco e aplicação da capacidade contributiva objetiva) e da efetivação dos direitos e garantias constitucionais, ou seja, será política tributária, pelo prisma da eficiência, o conjunto de normas fiscais que consigam e que não impeçam a realização dos serviços e atividades públicas ou privadas que possibilitem o bem comum pela realização completa dos direitos e garantias dos contribuintes e dos anseios, necessidades e interesses sociais.

Consequentemente, ter-se-á, pelo prisma da eficiência, uma política de arrecadação quando um conjunto de ações e atividades fiscais privilegiar a ampliação do caráter fiscal; a diminuição dos direitos e garantias dos contribuintes; a ampliação dos controles acessórios e da regulamentação das situações fáticas ensejadoras das obrigações fiscais com o intuito exclusivo de aumentar a carga tributária, a captação de recursos financeiros por meio de tributos; a distribuição da carga tributária de forma equânime por todos os contribuintes existentes – não possibilitando a criação de disônimos seletivos –; a interpretação conforme os interesses fazendários – mesmo que contrária ao conteúdo axiológico da Constituição e dos tratados e convenções internacionais tributárias –; a formulação de normas que não evitem a descapitalização ou que estimulem negativamente o autofinanciamento e a atividade investidora, e; quando levar a tributação ao limite máximo da capacida-

de contributiva da sociedade, retirando-lhe a possibilidade de preservar o mínimo existencial e a dignidade da vida e do trabalho.

### 3. O excesso de obrigações acessórias e a complexidade do sistema tributário brasileiro, com multiplicação de incidências das diversas esferas impositivas sobre a renda, o patrimônio e os serviços, são compatíveis com o princípio da eficiência?

Entende-se que o excesso de obrigações acessórias e a complexidade do sistema brasileiro (esta principalmente decorrente das inúmeras incidências tributárias sobre fatos economicamente dignos evidenciadores de renda, patrimônio e consumo) não são compatíveis com o princípio da eficiência tributária.

A incompatibilidade decorre 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 um ônus financeiro maior para o contribuinte em preservar e cumprir obrigações acessórias do que o valor dos impostos que lhes são devidos; bem como não é eficiente um sistema tributário que a Administração Pública gaste de forma excessiva recursos financeiros, materiais e humanos para manter uma fiscalização sobre instrumentos burocráticos. Não fosse isso, não haveria ainda a possibilidade de se entender compatível com o princípio da eficiência tributária um sistema de obrigações acessórias que é extremamente burocrático, arcaico e custoso para os particulares e para a própria Administração Pública.

No tocante ao sistema tributário, a sua mera adjetivação como “complexo” indica, de pronto, a sua não compatibilidade com o princípio da eficiência tributária, o qual indica a necessidade de que as normas tributárias sejam racionais, eficazes, neutras e de pouca complexidade. Porém, independentemente disso, o sistema tributário nacional afasta-se em muito da eficiência tributária quando possibilita a tributação de uma mesma indicação de capacidade contributiva por competências tributárias distintas por parte das diversas esferas políticas – exemplo, o consumo, enquanto indicativo de capacidade econômica, é tributado pela União (IPI), pelos Estados e Distrito Federal (ICMS) e pelos Municípios (ISS). Além do que, a possibilidade de serem fixadas alíquotas, procedimentos administrativos, isenções e, entre outras, não incidentais distintas por vários entes tributários sobre uma mesma matéria ou sobre uma mesma situação fática, faz com que sejam ineficientes tanto

29. Ressalta Martins que “a existência, ainda de alguns setores, de agentes que pressionam para fazer ‘acordos’ ou ‘vender favores’, leva-o à certeza da injustiça de uma estrutura que permite tão baixa moralidade exata.” (Ives Gandra da Silva Martins. *Uma teoria...* cit., p. 284-286).

30. “A tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não arrebatável dos sonegadores, com o que aqueles que pagam têm a certeza de estar pagando mais do que deveriam para cobrir a parte dos que não pagam” (Idem, ibidem).

a sistematização geral no âmbito complementar, como o próprio sistema tributário – principalmente porque se torna impossível o conhecimento total de todos os regimentos fiscais que podem incidir numa operação interestadual, por exemplo.

Ademais, comprehende-se que a própria manutenção do sistema tributário brasileiro na condição de instrumento de arrecadação de receitas financeiras para o suprimento dos gastos estatais é incomparável com o princípio da eficiência tributária porque, dentre outros motivos: (a) impossibilita a implementação de uma tributação justa de redistribuição de renda – continuamente retirando de quem possui pouca ou nenhuma capacidade contributiva, bem como não se atinge de forma efetiva quem a possui; (b) possibilita que os inadimplentes continuem à margem do sistema, visto que é mais fácil ampliar a cobrança de quem já paga do que trazer para a legalidade os inadimplentes; (c) possibilita que se efetivem ganhos reais de tributação pela maioria das alíquotas e pela ampliação das bases de cálculo, em vez de ampliar a base de contribuintes; (d) não estimula práticas extrafiscais; e (e) necessita de uma estrutura de fiscalização e arrecadação cada vez maior, o que faz com que sejam necessários mais recursos financeiros para sua manutenção.

Por todo o exposto, conclui-se que o princípio da eficiência tributária será compatível com as obrigações acessórias quando estas se referirem a prestações, positivas ou negativas, tendentes a satisfazer mais o interesse de fiscalização dos tributos do que de arrecadação; bem como, que o sistema tributário será compatível com o princípio da eficiência tributária quando for dotado de normas racionais, eficazes, outras e de pouca complexidade que possibilitem mais a justiça tributária, do que a mera arrecadação de tributos.

**4. Pode configurar excesso de exação, punível criminalmente pelo art. 316 do CP, ato normativo da Administração Pública que consagre interpretação da legislação desconsiderando ou reduzindo, de forma manifesta, direitos constitucionais do contribuinte?**

O art. 316 do CP brasileiro prevê como crimes de concussão a exigência para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, bem como a exigência por funcionário público de tributo ou contribuição social que saiba ou deveria saber indevido, ou, quando devido, empregue na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.<sup>31</sup>

Explicita Mirabete que o referido artigo quando faz menção à conduta delituosa de exigir tributo ou contribuição social indevida por funcionário público visa punir o excesso do funcionário público, ainda que não seja o encarregado da arrecadação dos tributos, em receber a exação que não é devida (isto é, que não corresponda à disposição legal) ou que, mesmo devida, seja cobrada de forma vexatória (que se faça de modo não permitido pela lei ou que exponha “o contribuinte à vergonha ou humilhação, ou a gravosa, de modo a acarratar-lhe maiores ônus”<sup>31</sup>).

Assim, não pode o funcionário público exigir quaisquer valores a título de tributos se tal exigência for pautada em interpretação de legislação que desconsidere ou reduza claramente direitos constitucionais e/ou legais do contribuinte ou, até mesmo, se for pautada em legislação que fixe interpretação redutora dos direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em que a redução dos direitos dos contribuintes de forma contrária à Constituição ou à lei acarreta uma cobrança indevida e, consequentemente, excessiva de tributos. Ou seja, pode ser punida a exigência indevida de tributos por funcionário público, nos termos do art. 316 do CP, quando esta seja pautada em interpretação errônea de texto legal que, desconsiderando direitos dos contribuintes, exija tributação excessiva; bem como, pode ser punido o funcionário público por excesso de exação se exigir tributos com base em ato normativo que fixe forma interpretativa, que aplicável à exigência de tributos desconsidere, de forma manifesta, direitos constitucionais dos contribuintes.

Afirmase-tal posicionamento porque, de acordo com o entendimento já fixado na 24.<sup>a</sup> Pesquisa Tributária realizada neste Centro de Extensão, podendo a autoridade administrativa julgadora desconsiderar a lei por considerá-la inconstitucional (seja porque se encontra obrigada a respeitar a Constituição, seja pela necessidade de prestigiar os princípios constitucionais), poderá, também, o funcionário público afastar em razão do afastamento de direitos e garantias constitucionais dos contribuintes. Além do que, em nada difere a aplicação de lei na vida prática da aplicação desta no julgamento de caso concreto administrativo; bem como, não existem diferenças de deveres e de responsabilidades entre funcionário público investido na função coletora daquele investido na de julgador administrativo – ambos são funcionários públicos e, também, ambos devem, como membros da Administração Pública e

<sup>31</sup> Julio Fabbrini Mirabete. *Código Penal interpretado*. Atual. Renato N. Fabbrini. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 2.355.

como cidadãos brasileiros, conhecer os termos da Constituição e fazer os prevalecer sobre normas inconstitucionais.

Porém, pode o funcionário público ser responsabilizado, nos termos do art. 316 do CP, pelo estabelecimento de regra que consagre interpretação de legislação que desconSIDERE ou reduza direitos constitucionais do contribuinte?

Antes de ser fornecida resposta à questão, cabe preliminarmente fixar que, para efeitos penais, nos termos do art. 317 do CP, é tido como funcionário público todo aquele que, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública ou, de forma equiparada, exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal e que trabalhe para empresa prestadora de serviço contratada ou conviada para a execução de atividade típica da Administração Pública.

Assim, em tese, o funcionário público e o legislador que editam normas também estão contidos no conceito penal do art. 317 do CP, pois a função legislativa é, sobretudo, uma função pública.

Todavia, por ser o sistema punitivo brasileiro pautado pela garantia constitucional de que não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal (art. 5.º, XXXIX, da CF/1988) – ou seja, todo e qualquer tipo penal deve ser previsto em lei formal devidamente elaborada pelo Poder Legislativo, por meio das regras de processo legislativo constitucional (*lex scripta*), bem como que aquela (lei) deve ser anterior ao fato sancionado (*lex proœvia*) e deve descrever especificamente um fato determinado (*lex certa*) –, o tipo penal previsto no art. 316 do CP prevê única e exclusivamente que é punido como excesso de exação o fato de funcionário público exigir para si ou para outrem, diretamente ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida; bem como, a exigência de tributo ou *contribuição social* que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, empregue na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.

Destarte, o referido artigo do Código Penal pune tão-somente a conduta específica do funcionário público em exigir com excessos tributos que saiba ou deva saber indevido ou, quando devidos, submeta o contribuinte a vexame ou a meio gravoso, não autorizado em lei.

Dessa maneira, o art. 316 do CP não possibilita que sejam responsabilizados pelo crime de excessos de exação os funcionários públicos que, em razão do exercício da função legislativa ou regulamentadora, editem normas que possibilitem a cobrança indevida de tributos em razão da normatização de interpretação errônea que afaste ou restrinja

direitos constitucionais dos contribuintes. Isso se dá por que, não se pode punir, nos termos do referido artigo, a conduta do funcionário público de exarar ato normativo que consagre interpretação da legislação desconsiderando ou reduzindo, de forma manifesta, direitos constitucionais do contribuinte – mesmo que se entenda, grosso modo, que a criação de norma que possilita a cobrança indevida de tributo pelo afastamento, ainda que interpretativo, de direitos constitucionais é equiparável à exigência concreta do tributo – porque tais condutas são distintas. Punde-se pelo art. 316 do CP a exigência ou o ato concreto de se exigir tributos indevidos ou excessivos e não a mera possibilidade destes virem a ser exigidos ou a previsão abstrata de exigência ilegal ou indevida de tributos.

Por fim, cabe mencionar que o funcionário público responsável pela edição do ato normativo que consagra interpretação de legislação, desconsiderando ou reduzindo, de forma manifesta, direitos constitucionais do contribuinte pode vir a ser responsabilizado civilmente, nos termos do art. 37, § 6.º, da CF, se da execução de seu ato sobreveier prejuízo para a Administração Pública e para os contribuintes.

##### 5. É pertinente invocar o princípio da eficiência no controle da capacidade dispenditiva do Estado, com vistas a aferir a legitimidade da imposição tributária?

A análise desta questão passa necessariamente pela abordagem da questão da solidariedade e do dever de pagar tributos pelos cidadãos, na medida em que, concordando-se com Sacchetto, tais questões influenciam a discussão sobre “os juízos de valor com base nos quais se torna necessário e, ao mesmo tempo útil, pagar tributos”.<sup>32</sup>

Solidariedade, nos termos de Sacchetto, apesar de se associar automaticamente à idéia de que deve haver mais Estado, mais centralismo público, mais burocracia, mais desperdício até conseguir enunciar a equação “solidariedade = mais tributos”, deve, entretanto, ser entendida como um dever público constitucional – que permanece sempre como garantia de unidade, mesmo diante de contingentes contraposições políticas – que expressa a necessidade de se contrapor de um lado, um interesse geral da comunidade e um interesse fiscal; e, de outro, os vales protegidos que integram a esfera individual, que “podem ser recon-

<sup>32</sup>. Cláudio Sacchetto. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 11.

duzidos tanto à área das liberdades pessoais, no que se refere ao exercício do Poder Público de imposição, quanto à capacidade contributiva (entendida como direito individual a uma repartição racional dos encargos públicos entre os consociados).<sup>33</sup>

Yamashita<sup>34</sup> afirma que o princípio da solidariedade, sob a ótica de um Estado Democrático de Direito, consiste na persecução da justiça social (esta, no sistema brasileiro evidenciada pelos enunciados dos arts. 3º, I, 170, caput, e 193 da CF/1988) e da segurança social (decorrente da sistemática dos arts. 186, VI, e 193 da CF/1988). Sendo que a justiça social, por meio da solidariedade, busca a redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, “a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável”, enquanto que a segurança social é equivalente às idéias de bem-estar social (“consolidado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos”) e de assistência social.

Nabais, por intermédio da análise e da distinção entre as várias facetas da solidariedade (a saber: solidariedade dos antigos e dos modernos, solidariedade mutualista e altruísta, solidariedade vertical e horizontal), fixa o entendimento de que esta pode ser entendida tanto como a “relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade” (em sentido objetivo), quanto como “o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade” (em sentido subjetivo). O que faz com que conclua que “a solidariedade mais não é do que um aspecto ou dimensão nova, e um aspecto ou dimensão nova ativa, da cidadania”.<sup>35</sup>

Segundo Sacchetto,<sup>36</sup> do dever fundamental de solidariedade dos membros de uma coletividade surge, de forma explícita na Constituição italiana (art. 53), o dever de solidariedade fiscal, o qual expressa a necessidade e obrigatoriedade de todos os cidadãos – residentes ou não numa

33. Cláudio Sacchetto. Op. cit., p. 10-15.

34. Douglas Yamashita. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: Marco Aurelio Greco; Marciano Seabra de Godoi (Coord.). *Solidariedade... de...* cit., p. 59.

35. José Casalta Nabais. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi (Coord.). *Solidariedade... de...* cit., p. 112-117 e 124.

36. Claudio Sacchetto. Op. cit., p. 19.

comunidade política – em contribuir para a manutenção do Estado em razão de uma solidariedade política ou econômico-social.

Nabais adverte que pela simples existência de um Estado que “financeiramente é suportado fundamentalmente por tributos unilaterais ou impostos, e não por tributos bilaterais ou taxas, ou seja, pelo fato de termos um Estado fiscal e não um Estado tributário (no sentido de Estado suportado por taxas), decorre logo uma plataforma mínima de solidariedade fiscal”.<sup>37</sup> Ou seja, no Estado fiscal a distribuição dos encargos financeiros do Estado é suportada por todos os cidadãos que revelem capacidade contributiva.

Em sentido similar, Yamashita conclui que, no caso brasileiro, o Estado Democrático de Direito constitui-se em um “Estado tributário”, o que importa que sua existência e atividades sociais dependam de recursos financeiros, obtidos por meio de tributos; sendo, portanto, “lógico concluir que, por força do princípio da solidariedade genérica (art. 3º, I, da CF/1988), caberia a cada cidadão brasileiro dar sua contribuição a fim de financiar este Estado Social e Tributário de Direito”.<sup>38</sup>

Disso decorre, portanto, a possibilidade da coletividade, quando houver a prevalência da vontade do Estado corporificado sobre a vontade social, discutir – por meio dos ~~valores~~, direitos fundamentais do indivíduo e dos valores da solidariedade e socialidade – o modelo de Estado republicano posto e, consequentemente, a necessidade e utilidade de se pagar tributos. Isto se dá por que “todos têm simultaneamente o dever de suportar financeiramente o Estado e o direito (o direito de dever) de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar”,<sup>39</sup> ou melhor, “como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida organizada em estado fiscal”.<sup>40</sup> E em especial, no caso brasileiro, a discussão da legitimidade da carga tributária em razão da eficiência administrativa e tributária, porque o sistema constitucional não possibilitou que fosse justificada a tributação em razão direta e exclusiva da solidariedade social; pelo contrário, previu que o poder de

37. José Casalta Nabais. Solidariedade social... cit., p. 128.

38. Douglas Yamashita. Op. cit., p. 60.

39. José Casalta Nabais. Solidariedade social... cit., p. 135.

40. José Casalta Nabais. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 679.

tributar no Brasil é delimitado por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e que prevêem a técnica de divisão expressa de competências tributárias.<sup>41</sup>

Destarte, entende-se como pertinente a aplicação do princípio da eficiência não somente ao controle da capacidade dispenditiva do Estado, mas, também, para verificar se ainda prevalece como fundamento da solidariedade fiscal os interesses coletivos ou se estes foram suplantados pela necessidade financeira do Estado em manter outras atividades e funções não necessárias ao cumprimento dos interesses e necessidades sociais e ao exercício das funções essenciais do Poder Público. Isto é, comprehende-se como eficaz a utilização do princípio da eficiência para deslegitimar imposições tributárias toda vez que estas forem configuradas como meros meios de manutenção dos excessos dispenditivos do Estado, bem como também quando aquelas exações começarem a tributar a esfera do mínimo existencial – porque o princípio genérico da solidariedade, comprovável pela eficiência tributária, “compõe a matriz conceitual da capacidade econômico-contributiva, na medida em que protege da tributação o mínimo existencial”<sup>42</sup> e transforma a tributação em viabilizadora da dimensão social do ser humano.<sup>43</sup>

Ademais, serve de fundamento para tal posicionamento a compreensão de que ao Estado – tanto o Social, quanto o apenas de Direito –, fundado no respeito à propriedade privada dos meios de produção, não cabe apenas e tão-somente a imperiosa obrigação de prover, de forma obrigatoria e principal, as obrigações financeiras originadas do cumprimento de suas funções públicas por meio de tributos,<sup>44</sup> mas, sobretudo, o dever de atuar com justiça (não podendo, assim, anular ou desprestigar a justiça em seu conteúdo essencial por quaisquer outras aspirações estatais). Ou seja, ao Estado cabe a tributação justa para prover as necessidades e interesses público-coletivos e para o correto e eficiente exercício das funções públicas; enquanto aos particulares cabe

a certeza de que a tributação imposta é a necessária para solver somente as despesas advindas do cumprimento e exercício daqueles.<sup>45</sup> Assim, todos e quaisquer ônus tributários que sejam necessários para a manutenção das estruturas de poder e de desmandos dos governantes são tidos como injustos e decorrentes do excesso dispenditivo do Estado, devendo, por isso, sua exigência ser tida como ilegítima.

Não obstante, a mera adoção do dever de solidariedade fiscal (art. 3º, I, da CF/1988) e da necessidade de se respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes pela negação de excessos de tributação e pela necessidade de a tributação ser progressiva em razão da isonomia destes (arts. 145, § 1º e 150, IV, ambos da CF/1988) suplantou o modelo que via na obrigação tributária uma obrigação *ex imperium legi*, fundada na coatividade,<sup>46</sup> que possibilitava a ampliação desmedida da tributação até o limite da indignidade humana. Ou seja, passa a prevalecer, em razão da solidariedade fiscal, o dever tributário dos contribuintes em concorrer para a subsistência do Estado em vez da necessidade destes de se responsabilizarem de forma irrestrita, solidária e obrigatória pelos custos do Estado. Assim, repartem-se pelos tributos os custos das políticas públicas e não a totalidade dos gastos do Estado – o que nos faz concordar com Tipke de que a “justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imparitativo ético para todo Estado de Direito. Num Estado de Direito merecedor deste nome o direito positivado em leis fiscais deve ser ética aplicada. A moral da tributação corresponde à ética fiscal, é o pressuposto para a moral

41. Nesse sentido ver: Humberto Ávila. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi (Coord.). *Solidariedade... cit.*, p. 69-71.

42. Douglas Yamashita. Op. cit., p. 60.

43. Marco Aurélio Greco. Solidariedade social e tributação. In: Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi (Coord.). *Solidariedade... cit.*, p. 179.

44. Nesse sentido ver: Klaus Tipke. *Moral tributaria del Estado y los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*. Trad., present. y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 27.

45. Greco informa que “a tributação não precisa ser a melhor possível da perspectiva solidária, mas não pode conter preceitos que contrariem o valor solidariedade” (Marco Aurélio Greco. Op. cit., p. 182).

46. Nesse sentido Nabais adverte que “há uma incompatibilidade entre a solidariedade e a imposição, pelo que integrar as consequências jurídicas da solidariedade, impondo deveres exigíveis, em última instância, através de coação, seria negar a própria idéia de solidariedade. Uma argumentação com a qual não podemos, em princípio, deixar de estar de acordo, já que não vemos como possa ser de outra maneira. Com efeito, insistir em deveres juridicamente impostos pelo Estado, pois, a ser viável esta via, haveria antes que concluir pela dispensabilidade desse tipo de solidariedade. A nosso ver, num tal domínio, o Estado tem de atuar por outras vias, designadamente através da via da promoção ou do incentivo” (José Casalta Nabais. Solidariedade social... cit., p. 125).

fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira.<sup>47</sup>

Deve prevalecer, assim, o exposto por Sacchetto<sup>48</sup> de que o valor da solidariedade e a correlata obrigatoriedade fiscal só existem quando o valor coletivo supera o valor individual, personalista e egoísta do Estado de arredar. Ou porque mais precisamente, deve o profíco-valor da justiça permanear as atividades tributárias do Poder Público, direcionando-o obrigatoricamente à realização da justiça tributária, isto é, da tributação eficiente – aquela entendida como a tributação que somente retida dos contribuintes a parcela necessária e limitada para o exercício prudente e eficaz das funções públicas e para a concretização do bem comum pela redistribuição de renda.

Além do que, entende-se que a aplicação do princípio da eficiência é pertinente na limitação da capacidade dispenditiva do Estado brasileiro e na consequente supressão de imposição tributária ilegítima por falta de adequação de sua arrecadação à finalidade da solidariedade fiscal (proteção do mínimo vital, vedação de tributo com efeito de confisco e a proibição de presunções legais abusiva gravando uma capacidade inexistente<sup>49</sup>), porque, concordando-se com Tipke,<sup>50</sup> a Justiça fiscal é obtida na igual repartição da carga tributária. Ou seja, deve o Estado possibilitar que seus gastos sejam limitados pela sua necessidade de arrecadação, impondo uma carga tributária que seja não só dividida igualmente pelos contribuintes, mas que provoque uma justa redistribuição de rendas – não há de se justificar uma relação de carga tributária que retire valores da sociedade, para em seguida, por meio de políticas públicas, devolvê-los a mesma parcela do extrato social.<sup>51</sup> O que vem ao encontro do formulado

47. Klaus Tipke; Douglas Yamashita. Op. cit., p. 28.

48. Cláudio Sacchetto. Op. cit., p. 11-22.

49. Nesse sentido ver: Marciano Seabra Godoi; Marciano Seabra de Godoi (Coord.). *Social. Ir. Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi (Coord.). Solidariedade social...* cit., p. 160.

50. Klaus Tipke. Op. cit., p. 30.

51. Nesse sentido Nabais ressalta que “nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da mesma, incumbindo, por conseguinte, ao Estado obrigar todos a cumprir o referido dever. Pois, embora tal dever, como qualquer dever, constitua diretamente uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexivamente ele configura-se como uma posição ativa do contribuinte traduzi-

por Greco de que “argumentar pela existência de um dever fundamental de pagar impostos não é livrar o Estado de seus compromissos junto à sociedade, nem minimizar o poder de controle que esta possui perante os modos e meios de aplicação dos recursos assim arrecadados”.<sup>52</sup>

6. **No caso de tributo vinculado, a destinação de sua receita à finalidade diversa daquela que motivou sua instituição compromete a legitimidade da exação? Caso positiva a resposta, de que forma poderia o contribuinte exercer esse controle?**

De acordo com a possibilidade de existir, na hipótese normativa, circunstância que vincule o fato descrito e uma atuação do Estado (no sentido amplo), os tributos podem ser vinculados e não-vinculados a uma atuação do Poder Público. Ou seja, será vinculado o tributo que, diretamente ou indiretamente, exigir uma contraprestação ou atuação específica do Estado.

Assim, quando o contribuinte realiza o fato descrito na hipótese de incidência do tributo vinculado e, consequentemente, carreia os valores devidos a título de cumprimento de sua obrigação tributária, o faz na certeza de que tais valores são necessários para a justa e eficaz obtenção da finalidade que motivou a cobrança do tributo. Não o faz em outro sentido. Muito menos o faz na certeza de que tais valores possam ser direcionados a outras finalidades, porque entende e tem certeza de que essas deverão ser cobertas financeiramente por outras exações vinculadas ou não-vinculadas que não aquela que está sendo exigida/cumprida. Verifica-se, a título de exemplo, que quando um contribuinte paga uma taxa por ter se utilizado efetivamente de um serviço público específico e diversível, imagina que os valores devidos a título de obrigação tributária sejam os necessários ao custeio individual de tais serviços públicos; não o faz no interesse de custear outros serviços públicos que não aquele que lhe foi prestado, muito menos no sentido de carregar fundos financeiros aos cofres públicos para o exercício pelo Poder Público de outras atividades.

52. Marco Aurelio Greco. Op. cit., p. 182.

Destarte, não se pode compreender de outra forma senão a de que a utilização de parte ou de todo o valor da receita do tributo vinculado a outra e qualquer destinação que não aquela tendente a custear a finalidade que lhe motivou a arrecadação descharacteriza o interesse secundário do contribuinte – a saber: de ajudar no custeio de parte do valor do serviço público, por exemplo – e, por conseguinte, descharacteriza propriamente o tributo, visto que a condição de vincular sua receita ao fato gerador da imposição tributária deixa de existir. O que provoca imediatamente a quebra da legitimidade da instituição e arrecadação do tributo por parte do Poder Público não só para aquele contribuinte, mas para toda a sociedade.

Assim, a desvinculação da arrecadação de tributo materialmente vinculado faz com que aquele perca sua validade jurídica. Podendo ainda ser exigido desde sua instituição, se neste momento já houver sido configurada a desvinculação de sua finalidade, ou a partir desta, se a desvinculação lhe sobrevier.

Por tudo isso, concorda-se com Derzi de que “o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente, poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituir-lhos, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar”<sup>53</sup>.

Todavia, para que seja caracterizada a desvinculação da finalidade da arrecadação de tributos vinculados não cabe a mera suspeita de que os valores não foram carreados legitimamente àquelas finalidades. Pelo contrário, deve o contribuinte demonstrar de forma cabal a quebra daquele condicionamento.

Porém, como pode o contribuinte exercer esse controle de verificação da adequação da vinculação dos créditos às finalidades dos tributos vinculados?

Primeiramente, o controle poderá ser feito nos termos da lei complementar prevista no art. 163, V, da CF, na medida em que esta fixará normas sobre a fiscalização financeira da Administração Pública direta e indireta, sociedade brasileira faz”<sup>54</sup>.

Ou também, na que vier a disciplinar as formas de participação do usuário na Administração Pública direta e indireta, e em especial na que regular o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo (nos termos do art. 37, § 3º, II, da CF/1988).

Pode ainda o contribuinte, por meio de petição aos Poderes Públicos, obter certidões que lhe esclareçam sobre a correta vinculação às finalidades dos valores carreados a título de tributos vinculados; bem como poderá o cidadão/contribuinte obter, de forma análoga, prestação de contas que evidencie a arrecadação, o gerenciamento e administração dos valores percebidos a título de tributos vinculados (por força da combinação do art. 5º, XXXIV e parágrafo único do art. 70, ambos da CF/1988).

Ademais, pode o contribuinte fiscalizar a correta vinculação dos recursos às finalidades dos tributos vinculados pelo exercício dos princípios da publicidade e da eficiência administrativa e tributária, na medida em que sendo União, Estados, Distrito Federal e Municípios obrigados a divulgar, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio (art. 162 da CF/1988), podem os contribuintes verificar contabilmente se os valores arrecadados a título de tributos vinculados foram aplicados ou não em suas finalidades.

Por fim, poderia o contribuinte exercer o controle da verificação da correta vinculação dos valores dos tributos vinculados às suas finalidades por meio dos instrumentos processuais de defesa dos interesses próprios, visto que, não se admitindo a exclusão da apreciação por parte do Poder Judiciário de lesão ou ameaça a direito, poderia aquele requerer a declaração de que os tributos vinculados arrecadados não foram utilizados em razão de sua finalidade própria e, consequentemente, a perda de validade destes pela sua ilegitimidade e pela necessidade de lhes preservar a competência de aplicação dos valores às suas finalidades próprias.

Todavia, ainda se entende necessário ressaltar que tais controles de verificação, em última análise, fundamentam-se na solidariedade social, na medida em que “se a exigência de tributos – especialmente contribuições – nella se encontra sua justificativa, corolário disso é a possibilidade de existir controle efetivo (e não meramente virtual) sobre a aplicação dos recursos”. Sendo, nos termos de Greco, “uma das demandas que a sociedade brasileira faz”<sup>54</sup>.

53. Aliomar Baleiro. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 69.

54. Marco Aurélio Greco. Op. cit., p. 184.

## BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. da 1. ed. coord. e revista por Alfredo Bosi e rev. da trad. e trad. de novos textos Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos, 2002.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GABARDO, Emerson. *Eficiência e legitimidade do Estado*. São Paulo: Manole, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1995.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social. Solidariedade social e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: \_\_\_\_\_. GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- GRUPENMACHER, Betina Treger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1988.
- \_\_\_\_\_. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- MIRABETE, Julio Fabbrini. *Código Penal interpretado*. Atual. Renato N. Fabbri 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- \_\_\_\_\_. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- PAZZAGLINI FILHO, Marino. *Princípios constitucionais reguladores da Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2000.
- ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini e rev. técnica Alysson Leandro Mascaro. Bauru: Edipro, 2000.
- SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungs-moral und Steuermoral)*. Trad., present. y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- \_\_\_\_\_. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- YAMASHITA, Douglas. Princípios da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.