V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE SOB O PRISMA DA IGUALDADE, JUSTIÇA SOCIAL E EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.

PRINCIPLE OF EFFICIENCY IN TAX ADMINISTRATION: ANALYSIS UNDER THE EQUALITY PRISMA, SOCIAL JUSTICE AND EFFECTIVE OF FUNDAMENTAL RIGHTS.

Raynara Souza Macedo
Osvaldo Resende Neto

Resumo

O presente trabalho tem por escopo avaliar as implicações do princípio da eficiência na gestão fiscal. Tratou-se das origens da tributação e do fenômeno de constitucionalização do direito tributário, ressaltando os valores de justiça e igualdade como sustentáculos das relações jurídico-tributárias. Administração tributária eficiente é direito fundamental, e a sua tutela deve ser compatível com os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, principalmente no que tange a justiça social e a cidadania, para se atingir a uniformidade e distributividade na arrecadação dos tributos e a consequente satisfação dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Palavras-chave: Tributário, Eficiência, Igualdade, Justiça

Abstract/Resumen/Résumé

This work has the scope to assess the implications of the principle of efficiency in fiscal management. This was the origins of taxation and the constitutionalization of tax law phenomenon, highlighting the values of justice and equality as pillars of the legal and tax relations. efficient tax administration is a fundamental right and its protection must be consistent with the rationale and objectives of the Federative Republic of Brazil , especially regarding social justice and citizenship in order to achieve uniformity and distribution in the collection of taxes and the consequent satisfaction of the fundamental rights of citizens.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax, Efficiency, Equality, Justice

1 INTRODUÇÃO.

Desde a evolução do homem, pode-se vislumbrar a existência da tributação, sendo o surgimento do Estado o marco caracterizador da forma de instituição e cobrança dos tributos como mola propulsora para o cenário atual.

Após longos períodos de abusividade estatal na seara tributária, a Magna Carta de 1215, a Revolução Francesa e a Independência dos Estados Unidos consubstanciaram marcos históricos de direitos aos contribuintes, quais sejam, a provisoriedade e o consentimento, posteriormente consagrados nas ideias de legalidade, igualdade e capacidade contributiva.

Com o fenômeno da constitucionalização do direito tributário, valores como a eficiência, justiça e igualdade retiraram o caráter tirano da tributação para compatibilizá-la com o Estado Democrático de Direito.

Surgem, então, desafios para a concretização dos valores constitucionais intrínsecos à relação jurídico-tributária, de modo a revelar o grande prejuízo da inaplicação do princípio da eficiência na gestão fiscal.

A materialização do princípio da eficiência na administração tributária configura um desafio incessante à persecução do crédito público.

O Direito tributário é alvo de constantes debates no cenário jurídico e político atual, notadamente no que se refere ao aumento da carga tributária. Nesse contexto, o tema ora destacado tem a proposta de alertar os estudiosos da matéria que o problema do Brasil pode não residir no montante de tributos existentes, mas sim na materialização da eficiência na gestão fiscal.

A ineficiência na gestão tributária contribui para a desigualdade entre os cidadãos, na medida em que os contribuintes que não são alvo de medidas de coerção e não cumprem espontaneamente suas obrigações tributárias acabam beneficiados pela letargia estatal.

Tal fato revela injustiça social, uma vez que somente parcela da população acaba satisfazendo o dever fundamental de pagar os tributos e, por sua vez, os recursos arrecadados se tornam insuficientes para a concretização das políticas públicas.

Saliente-se, ainda, que sendo a Administração tributária eficiente faceta da administração pública também eficiente, pode-se considerá-la verdadeiro direito fundamental,

e a sua tutela deve ser compatível com os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, principalmente no que tange a justiça social e a cidadania.

A grande valia desta pesquisa reside exatamente na reafirmação do Estado Democrático de Direito ante o exercício da cidadania como fundamento da República Federativa do Brasil, e da realização de seus objetivos, em razão da aplicação do princípio da eficiência no trato com a coisa pública, especificamente quanto à gestão fiscal.

Será feita, dessa forma, uma análise crítica da aplicação do princípio da eficiência na administração tributária (como faceta da administração pública), destacando os desafios para a obediência ao princípio da igualdade, realização da justiça social, concretização das políticas públicas e efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos.

2 TRIBUTAÇÃO.

2.1 GENERALIDADES.

A origem da tributação, nos moldes desenvolvidos na atualidade, remonta o nascimento do Estado, dotado de poder coercitivo, embora possamos encontrar relatos de cobrança de tributos desde a antiguidade.

Em linhas gerais, tradicionalmente o tributo é o preço da liberdade. Isto pois, ao longo dos tempos, percebe-se as conquistas travadas pelos cidadãos no que tange ao recolhimento dos impostos.

Sobre o tema, é importante ressaltar que, após inúmeros períodos de dominação, seja do clero, seja da nobreza, a população era tolhida dos seus bens em prol do poderio econômico das classes dominadoras.

Para as sociedades em desenvolvimento, tornou-se necessário uma nova faceta para a tributação, que, além de assegurar a liberdade dos cidadãos, deveria também conferir igualdade às relações jurídicas tributárias.

Como é cediço, a Magna Carta de 1215 caracterizou-se como o documento que retirou o caráter abusivo da tributação, representando uma grande conquista para os contribuintes, que sofriam verdadeiras arbitrariedades pelos dominadores.

Nesse período histórico, os tributos eram instituídos através da *Commune Consilium Regis* e a possibilidade de sua instituição estava prevista em hipóteses restritas, desde que cobrados dentro da razoabilidade. Salvo nesses casos, para fixação de tributo deveria ser convocada a *concilium* pelo rei, trazendo a ideia de segurança para a população.

Emerge, assim, a noção de razoabilidade para a instituição dos tributos, de modo que os contribuintes não poderiam ser tributados ao extremo de lhe retirar a dignidade.

Nesse cenário de conquistas para os contribuintes, em razão da implementação de segurança antes não conhecida, nascem os princípios do consentimento e da temporariedade.

Nessa linha de desenvolvimento, pode-se perceber, a partir da idade moderna, os tributos como principal fonte de receita do Estado.

O caráter financeiro do Estado Democrático de Direito e o capitalismo revelaram a relação entre as despesas públicas e as receitas oriundas dos tributos, dando ao Estado a faceta de Estado fiscal. Nesse momento, os tributos tornaram-se permanentes e com um papel importante para a concretização de direitos fundamentais.

Com a Revolução Francesa e Independência dos EUA fincou-se a legalidade tributária para sedimentar a segurança jurídicas às relações fiscais (séculos XVIII e XIX).

O fenômeno da constitucionalização do direito tributário surge, então, para que a relação entre o fisco e o contribuinte seja marcada pela ideia de legalidade, capacidade contributiva, eficiência e justiça.

São esses valores que retiram o caráter tirano da tributação, compatibilizando-a com o Estado Democrático de Direito.

Coube às constituições, dessa forma, tratar, de modo completamente extensivo, diga-se de passagem, o rol de contribuintes, a repartição de receitas tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar, tudo isso para assegurar aos cidadãos que o Estado, embora ingresse na esfera particular dos indivíduos, não o fará de forma arbitrária, sem critérios ou parâmetros.

É certo que, tratando-se especificamente de Brasil, se tivéssemos um Estado democrático amadurecido, não seria necessário conter no corpo constitucional tantas minúcias como acontece, bastaria somente que as relações jurídico-tributárias fossem pautadas nos valores de justiça e igualdade.

Seguindo a linha de segurança nas relações jurídico-tributárias, vale ainda tecer algumas considerações sobre a capacidade contributiva, que, nos dizeres de José Marcos Domingues de Oliveira (1998, P. 41-42), "a capacidade contributiva, enquanto princípio, é um daqueles juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica", quer "como *pressuposto* do tributo, quer como *critério de graduação* ou *limite* da tributação".

Ricardo Lobo Torres (2003, P. 434**)** infere que "a capacidade contributiva abre ao legislador a possibilidade de instituir o tributo, que incide sobre a riqueza de cada qual", ou seja, "nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão".

Regina Helena Costa (2003, p.26) define este princípio como "a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos".

É nessa linha de raciocínio que, uma vez respeitados os valores de justiça, igualdade e capacidade contributiva, pode-se contar com uma tributação bem estruturada, capaz de reduzir as desigualdades e construir de uma sociedade solidária.

Ocorre que, somente com uma gestão fiscal eficiente é possível imprimir os valores conquistados pelos contribuintes ao longo da história da tributação, de forma que a eficiência, ao ser aplicada sob o seu aspecto formal e material pelo Estado, tem o condão de transformar as relações sociais com o fito de se atingir o grau máximo da cidadania.

3 PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.

A Constituição Federal de 1988 consagra, em seu artigo 1º, que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento, dentre outros, a cidadania.

Os objetivos da República Federativa do Brasil, por sua vez, norteiam todo o ordenamento jurídico, e consistem na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na garantia do desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e da marginalização, na

redução das desigualdades sociais e regionais e na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Com base nos fundamentos do Estado Democrático de Direito e nos objetivos a serem perseguidos pelo Estado Brasileiro, cabe à Administração Pública exercer de forma eficiente a gestão dos interesses públicos.

O princípio da eficiência é conhecido como dever da boa administração, compatibilizando com comprometimento, presteza, rapidez, zelo, racionalidade e resultados nas atividades desempenhadas para que haja a satisfação do interesse público.

José dos Santos Carvalho Filho (2007, p. 26) diferencia a eficiência, a eficácia e a efetividade. Destacando que a eficiência é o modo em que se processa o desempenho da atividade administrativa, já a eficácia se relaciona com os meios e instrumentos empregados pelos agentes e, por último, a efetividade se volta para os resultados obtidos com as ações administrativas.

No Decreto-Lei n. 200, de 1967 (art. 13, 25, V e 26 I e III) pode-se identificar registros da eficiência administrativa no Brasil, em razão da previsão expressa neste texto legal de que a administração deve se pautar na realização de objetivos e na eficiência, bem como da necessidade do controle de resultados das atividades desenvolvidas.

Nesse sentido, num processo de constitucionalização do direito administrativo, a Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998, orientada pelo anseio de uma administração pública gerencial, acrescentou ao elenco de princípios contidos no artigo 37 Carta Magna, o princípio da eficiência.

Carvalho Filho (2007, p. 23), ao tratar do tema, evidencia que inúmeras críticas surgiram quando da inclusão da eficiência no texto constitucional, destacando que:

> Nenhum órgão público se tornará eficiente por ter sido a eficiência qualificada como princípio na constituição. O que precisa mudar é a mentalidade dos governantes; o que precisa haver é a busca dos reais interesses da coletividade e o afastamento dos interesses pessoais dos administradores públicos. Somente assim poderá se falar em eficiência.

A doutrina administrativa capitaneada por Emerson Garbado e Onofre Alves Batista Junior trazem os contornos da aplicação do princípio da eficiência na administração pública.

Emerson Garbado (2002, p. 86) tratou da matéria com uma precisão cirúrgica, conforme se percebe:

> Situando a reforma imposta pela Emenda nº 19/98 a partir desta perspectiva de conformação constitucional, não há como se aceitar a tese de que o princípio da eficiência é meramente decorativo, não possuindo força normativa. [...] Sua natureza se altera a partir da vontade da Constituição, quando foi ascendida à categoria de princípio jurídico expresso, ainda que seja difícil sua observação prática. A interpretação constitucional deve submeter-se ao "princípio da ótima concretização da norma", que não deve se prender à mera subsunção lógica ou conceitual. Ou seja, a concretização do princípio da eficiência deve levar em conta a realidade na qual se aplica e as outras proposições normativas da Constituição.

Já Onofre Alves Batista Júnior (2012, p. 99) relaciona a eficiência com o aproveitamento máximo das potencialidades disponíveis, trazendo importantes considerações, ao destacar que:

> O Princípio da eficiência, assim é um princípio bipotencial, na medida em que volta sua ação jurídica tanto para a ação instrumental realizada, como para o resultado por ela obtido. O princípio exige tanto o aproveitamento máximo das potencialidades existentes, isto é, dos recursos escassos que a coletividade possui, como resultado quantitativa e qualitativamente otimizado, no que concerne ao atendimento das necessidades coletivas.

Nesse diapasão, vale tecer algumas considerações acerca da importância da aplicação do princípio da eficiência na administração pública, mais especificamente, na administração tributária.

O grande problema da gestão pública, em matéria de tributos, no Brasil reside na sua ineficiência, uma vez que a não compatibilização do princípio da eficiência no desempenho das atividades do Estado acaba gerando descrédito e caos social.

3.1 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A administração tributária é composta pelas atividades de acompanhamento, controle e fiscalização do cumprimento das normas tributárias, com a finalidade de arrecadação e gestão das receitas públicas.

Cabe a administração tributária, mediante fiscalização, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias aplicando, se necessário, medidas coercitivas a sua observância, de modo a atingir o grau máximo de eficiência no desempenho de suas atividades.

Como é cediço, com a tributação as receitas ingressam nos cofres públicos e devem ser empregadas para a obtenção do bem comum. Para tanto, medidas devem ser implementadas desde a instituição e regulamentação do tributo, até a sua efetiva cobrança, que é feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A Constituição Federal assevera que as administrações tributárias terão recursos prioritários para a realização de suas atividades, e tais recursos devem ser investidos no desempenho das atividades fiscalizatórias, em melhorias de tecnologia, investimento em qualificação de pessoal, estruturando e otimizando as etapas da cobrança.

Dessa forma, os recursos materiais e humanos devem viabilizar uma cobrança eficaz dos tributos devidos para se obter um resultado efetivo e materializar a eficiência na atividade da administração.

O que se observa na prática da administração tributária, no entanto, é a dificuldade de operacionalização e estruturação dos órgãos responsáveis pelo desempenho dessas atividades, tornando a aplicação do princípio da eficiência na seara tributária algo cada vez mais difícil de ocorrer.

Ao tratar aqui de eficiência na gestão fiscal, fala-se em total exploração da capacidade tributária ativa, mediante investimento estrutural e humano para que haja a cobrança indistinta dos tributos, com respeito aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

O princípio da eficiência na área fiscal revela, então, o desempenho das atividades de forma correta não só na arrecadação dos tributos, mas também na constituição do crédito e na fiscalização e orientação aos cidadãos, devendo essas etapas serem promovidas de modo satisfatório e com os menores gastos à Administração Pública.

A ineficiência da gestão tributária acaba por beneficiar parte da população que não recolhe regularmente os seus tributos, mediante fraudes e sonegação indiscriminada, em detrimento dos cidadãos que honram espontaneamente as obrigações fiscais, revelando uma gritante injustiça social.

Uma administração tributária eficiente contribui para realização da justiça social, já que com a exploração tributária plena pelo Estado, todos os cidadãos exercerão o dever

fundamental de pagar os tributos de maneira uniforme e equânime, e a carga tributária não será suportada apenas por uma parcela da população que a recolhe regularmente.

Nessa linha de intelecção, verifica-se que a deficiência de execução dos meios coercitivos para a cobrança das obrigações tributárias, aliada a morosidade, falta de estrutura e não qualificação dos servidores, implica na parca arrecadação de recursos públicos e beneficia o devedor tributário.

Frise-se, ainda, que não se trata de aumento de carga tributária, ao revés, o que se pretende é atingir a plenitude da cobrança administrativa e judicial do crédito público, podendo ocorrer, inclusive, redução da tributação, tendo em vista que os recursos financeiros poderão ser arrecadados de forma satisfatória para a concretização das políticas públicas.

Fala-se, então, em aplicação do princípio da eficiência respeitando os demais princípios previstos na constituição, notadamente os que protegem os direitos e garantias individuais dos cidadãos. Deve ocorrer uma harmonia entre a legalidade tributária, a capacidade contributiva e a igualdade, com o princípio da eficiência, para atender ao princípio da unidade da Constituição.

Com a inaplicação do princípio da eficiência na administração tributária não se consegue efetivar, no plano prático, o dever fundamental de pagar os tributos.

Arrecadar de forma eficiente significa aplicar diretamente o princípio da igualdade tributária, visto que é dever fundamental de todos o pagamento dos tributos em razão da solidariedade social que deve reger as relações entre o Estado e os cidadãos.

Vale frisar que a aplicação da administração tributária eficiente não implica em arrecadação arbitrária. A eficiência deve ser observada como o conjunto dos meios usados em relação ao fim de arrecadar tributos, considerando gastos, resultados (em obediência à legalidade) e respeito aos contribuintes.

Dessa forma, sob o viés material do princípio da eficiência na administração tributária, pretende-se atingir a máxima concretização dos direitos fundamentais, na medida em que os aportes financeiros arrecadados terão o potencial de serem revertidos para a coletividade de forma plena, favorecendo o bem comum e contribuindo para a tão esperada justiça social.

Há uma estreita relação entre a ineficiência da administração tributária, a diminuta arrecadação de recursos públicos, com a dificuldade de realização da justiça social e concretização de políticas públicas.

Nessa perspectiva, o viés tributário da administração pública eficiente visa a satisfação do interesse público, com a igualdade entre os cidadãos alvos da tributação e almeja a realização da justiça social e a mudança na aceitação do cumprimento voluntário das obrigações tributários por parte dos cidadãos.

3.2 A RELAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA, JUSTIÇA E IGUALDADE NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

Com fulcro na teoria de justiça de John Rawls (2002) cabe aqui, sob o prisma da filosofia do direito, destacar a relação entre tributação e justiça social.

Em sua obra, teoria da justiça, demonstra-se que é preciso, em uma sociedade, serem colocados em prática os instrumentos que deverão contribuir para que os princípios de justiça sejam obedecidos, quais sejam: igual liberdade, de diferença e de igualdade de oportunidades.

A igual liberdade pressupõe que toda pessoa precisa ter um conjunto de liberdades básicas fundamentais. Sob a ótica da diferença, qualquer distinção socioeconômica só deve existir se for em benefício dos menos favorecidos de uma maneira a promover a igualdade de oportunidade a todos.

Ralws (2002, p. 342-343) ao tratar da noção de justiça explica que:

> O senso comum tende a supor que a renda e a riqueza, assim como as boas coisas da vida em geral, deveriam ser distribuídas de acordo com o mérito moral. A justiça é a felicidade de acordo com a virtude. (...) mas a justiça como equidade rejeita essa concepção. A justiça então é vista enquanto equidade.

Nessa conjectura, com base nos estudos deste filósofo pode-se extrair a forma como a administração tributária deve agir ao desenvolver as suas atividades para se atingir a justiça social.

Dessa forma, ao se atingir o princípio da eficiência na administração tributária, são revelados instrumentos de política social que elevam o grau de justiça na sociedade, trazendo benefícios a todos indistintamente.

Vale, nesse sentido, invocar o princípio da isonomia no sentido jurídico, que, nos dizeres de Rui Barbosa **(**1995, p.666), "a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam".

Antônio Roberto Sampaio Dória (1986) leciona que "a necessidade de se eliminarem os injustos privilégios de classes, no âmbito tributário e em todas as esferas da vida social, levou à formulação do *princípio da igualdade*, que preside a ação legislativa, executiva e judiciária no moderno Estado de Direito".

É nesse com esse espírito que se pensa em justiça tributária distributiva.

Ressalve-se, ainda, que a uniformidade e igualdade da carga tributária, respeitando a capacidade contributiva, com base na solidariedade social, proporciona o bem comum, prioridade máxima do Estado, e materializa o princípio da justiça tributária.

Conforme já explanado, é com a tributação que se efetiva as políticas públicas e se viabiliza a justiça social e distributiva defendida por John Rawls (2002).

A justiça fiscal, assim, tem a proposta de atribuir normatividade a uma série de princípios, quais sejam, custo/benefício, solidariedade, redistribuição de rendas, desenvolvimento econômico e capacidade contributiva.

Ademais, com o fito de se atingir uma sociedade mais justa, pautada em valores éticos inerentes à atividade pública, que se torna imprescindível o reconhecimento da administração tributária eficiente como verdadeiro direito fundamental do cidadão.

4 DIREITO FUNDAMENTAL A UMA ADMINSTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EFICIENTE.

Os direitos fundamentais podem estar previstos em normas jurídicas qualificadas como regras ou como princípios.

Robert Alexy (2008, 90 e 91) sustenta que os princípios são mandados de otimização, caracterizados por serem satisfeitos em graus variados; já as regras são sempre satisfeitas ou não satisfeitas, ou seja, são determinação. A distinção entre regras e princípios é qualitativa e não de grau.

Sob a ótica dos direitos fundamentais, sendo a eficiência um princípio estampado na Constituição Federal de 1988, primordial para a manutenção do Estado Democrático de

Direito, é possível afirmar a existência de um direito fundamental à administração pública eficiente.

Com base nos escólios de Juarez Freitas sobre direito fundamental à boa administração, inspirado no artigo 41 da Carta dos direitos fundamentais da União Europeia, são traçadas algumas considerações sobre a aplicação desses direitos também na seara da administração tributária.

Com efeito, Freitas (2007, p. 20) conceitua o direito fundamental à boa administração pública como

> O direito à administração pública eficiente e eficaz, proporcional, cumpridora de seus deveres com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas.

Assim, como reflexão norteadora do presente trabalho, cabe-nos indagar se há materialização do princípio da eficiência na administração tributária.

Diante da sofrível atuação do poder público no que tange a gestão fiscal, não restam dúvidas quanto a ausência de materialização da eficiência na administração pública tributária.

Com isso, sendo a Administração tributária faceta da administração pública, pode-se considerá-la direito fundamental, e a sua tutela deve ser compatível com os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, principalmente no que tange a justiça social e a cidadania.

Diante da existência de um direito fundamental à boa administração pública na seara tributária, a ausência de eficiência na gestão fiscal fere a igualdade, gerando implicações na realização da justiça social e na efetivação dos direitos fundamentais.

Somente com a aplicação material da eficiência, poderemos alcançar o direito fundamental à boa administração pública tributária de modo a viabilizar a concretização dos demais direitos fundamentais elencados na Constituição Federal, porém pouco efetivados na prática.

Dessa forma, o direito fundamental à boa administração na perspectiva tributária implica na administração tributária eficiente, na possibilidade de efetivação dos direitos fundamentais, no fortalecimento da cidadania e na contribuição para a justiça social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.

No desenrolar do presente estudo, foi tratado, inicialmente, da evolução da tributação e o processo de constitucionalização do direito tributário, emergido pela necessidade de inclusão de valores, como justiça, eficiência e igualdade nas relações jurídico-tributárias.

Sendo um dos objetivos da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidaria, foram abordadas considerações sobre a forma de satisfação de tais mandamentos sob a ótica do direito tributário.

Indagou-se, dessa forma, se o princípio da eficiência é verdadeiramente atingido em seu aspecto material no tocante à administração tributária.

Diante do descrédito incessante quanto a tributação no Brasil e da injustiça perpetrada na ausência de procedimentos regulares de cobrança indistinta do crédito tributário, constata-se que a gestão fiscal brasileira está longe de se configurar eficiente, o que ocasiona graves problemas sociais dificilmente sanáveis se não houver mudança na postura estatal.

A administração tributária eficiente contribui para a justiça social e justiça fiscal, de modo a respeitar a igualdade e viabilizar políticas públicas, com a consequente efetivação de direitos fundamentais.

Arrecadar de forma eficiente significa aplicar diretamente o princípio da igualdade tributária, já que é dever fundamental de todos o pagamento dos tributos em razão da solidariedade social que deve reger as relações entre o Estado e os cidadãos.

Nessa perspectiva, a administração tributária eficiente visa a satisfação do interesse público e a igualdade entre os cidadãos alvos da tributação, almeja a realização da justiça social, bem como a mudança na aceitação do cumprimento voluntário das obrigações tributárias por parte dos cidadãos, já que o tributo, para Ives Gandra Martins (2000), é uma norma de rejeição social.

Assim, a eficiência na administração tributária tem dupla faceta, pois se constitui como verdadeiro direito fundamental do cidadão, e possibilita a realização dos outros direitos fundamentais existentes no ordenamento jurídico brasileiro de modo a viabilizar a satisfação do bem comum.

Verifica-se, com isso, que somente como uma administração tributária eficiente haverá uma uniformidade e distributividade na arrecadação dos tributos sendo possível contribuir para o desafio da realização justiça social, com a concretização de políticas públicas e satisfação dos direitos fundamentais dos cidadãos.

6 REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Trad. de Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 62. 1992.

ÁVILA, Flávia de. **Direito e direitos humanos. Abordagem Histórico-Filosófica e Conceitual**. Curitiba: Apris. 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações**. **Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BARBOSA, Rui. Oração aos moços. **Escritos e discursos seletos.** Rio de Janeiro: Fundação Casa de Ruy Barbosa, 1995.

BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução aos princípios da moral e da legislação**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y garantias constitucionales del contribuinte: a partir del principio de reserva de ley tributaria.** Ediciones Ad-Hoc, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylva Zanella. **Direito Administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La funcion del tributo en el estado social y democratico de derecho**. Centro de Estúdios Constitucionales: Madrid, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FILHO, J. S. C. **Manual de Direito Administrativo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

FREITAS, Juarez. **Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GABARDO, Émerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa.** São Paulo: Dialética, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. São Paulo : Atlas, 2009.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5. ed., São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MELO. José Eduardo Soares de; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias nova série - Vol.12. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO. Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Antonio Carlos Flores de. **Legalidade, eficiência e controle da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

NOVOA, Cesar Garcia. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria**. Marcial Pons Librero Editor, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio.** 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. *In:* SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa,** volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RODRIGUES, Eduardo Azeredo. **O princípio da eficiência à luz da teoria dos princípios – Aspecitos dogmáticos de sua interpretação e aplicação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

SALAMA, Bruno Meyerhof. A História do Declínio e Queda do Eficientismo na Obra de Richard Posner. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Pádua (Coord.). **Trinta Anos de Brasil: Diálogos entre Direito e Economia**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Direito constitucional tributário e "due process of law".** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2013.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Da imprescindível aplicação do princípio da praticidade na tributação em massa *in* ROCHA, Sergio André *et al*. **Processo administrativo tributário**: **estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.