

O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: POLÍTICA FISCAL E DIREITOS DOS CONTRIBUINTES

Rodrigo Caramori Petry¹

INTRODUÇÃO

Em uma primeira aproximação conceitual, se pode afirmar que o princípio constitucional da eficiência da administração pública, atualmente expresso no art. 37 da Constituição Federal brasileira², exige que a Administração atue de forma eficiente, ou seja, obtendo os melhores resultados possíveis em função dos recursos empregados. Diversas outras implicações podem ser extraídas dessa noção inicial, e serão desenvolvidas no presente estudo para que reste melhor delimitado o alcance desse princípio fundamental para o Estado brasileiro.

O presente ensaio tem por objetivo central apresentar as primeiras implicações do princípio da eficiência em matéria tributária e seu campo de investigação possível, e assim estimular o seu

¹ Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito do Largo de São Francisco – Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Econômico e Social. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor de Direito Tributário no Centro Universitário do Brasil (UNIBRASIL), Advogado e Consultor.

² “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”

estudo, tendo-se em mente que o aprofundamento teórico do tema proporcionará melhor ferramental de controle jurídico para as políticas tributárias.

Outro objetivo do presente estudo é o de atestar a existência de sérias e múltiplas implicações do princípio constitucional da eficiência da administração pública no Brasil em relação à regulação e à execução das atividades de tributação, assim como também reforçar a consciência de que tal princípio também traz exigências ligadas à efetividade e presteza do Judiciário na solução dos litígios entre o Fisco e os contribuintes, o que também ressalta a importância de estudos nessa área do Direito.

O presente ensaio busca colaborar na construção de um ferramental jurídico de controle da aplicabilidade do princípio da eficiência da Administração em matéria tributária, diante da percepção de que tal princípio, apesar de ignorado por boa parte da doutrina tributária, é objeto de aplicação diuturna na atividade tributária, inclusive sendo tal princípio pensado nas elaborações legislativas que reformulam cada vez mais o sistema tributário brasileiro na busca da eficiência, especialmente em sua dimensão pró-arrecadatória.

É importante perceber que a atividade tributária é fundamentada e também limitada pelo princípio da eficiência da administração pública, que possui três dimensões: pró-arrecadatória, pró-indutora (a que busca efeitos extrafiscais) e pró-contribuinte, como se verá melhor demonstrado no presente artigo. Nessa perspectiva de tripla dimensão da exigência de eficiência, o interesse central da investigação aqui conduzida diz respeito a revelar os fundamentos e os limites jurídicos básicos para as políticas fiscais voltadas à eficiência, pensadas e normatizadas pelo Legislativo e pelo Executivo e conduzidas pelas administrações tributárias da União, dos Estados/DF e dos Municípios, e que acabam muitas vezes por gerar conflitos a serem resolvidos perante o Executivo ou o Judiciário.

A busca da eficiência da administração tributária, apesar de ser uma diretriz constitucional para as políticas públicas em matéria tributária, não pode desconsiderar diversos limites impostos pelos direitos fundamentais dos contribuintes, garantidos pela Constituição Federal de 1988.

O tema de fundo do presente trabalho, ou seja, “os fundamentos e limites da eficiência da administração pública em matéria tributária” é muito antigo, acompanhando a própria história da tributação no Mundo, porém, continua atualíssimo, inclusive no Brasil. Os problemas em torno dos limites jurídicos da eficiência da administração pública em matéria tributária se multiplicam e desdobram continuamente ao longo dos últimos anos, e se renovam na medida em que novas propostas de política fiscal são apresentadas e implementadas no Poder Legislativo e no Poder Executivo, pelos sucessivos governos, nas três esferas político-territoriais do poder estatal (federal, estadual e municipal).

Ao mesmo tempo, observa-se que a jurisprudência dos tribunais superiores ainda pode avançar muito na descoberta do alcance e da efetividade do princípio da eficiência em matéria tributária. Em diversos julgamentos em matéria tributária se constata que a questão discutida poderia ter sido decidida com base na aplicação do princípio da eficiência, porém, a argumentação em torno do princípio não foi realizada, ou ao menos não foi elaborada tendo por base principal o aludido princípio. Deixa-se assim, sem uso, em diversos julgamentos, um princípio da administração pública que pode ser mais e melhor aplicado para fundamentar as decisões do Judiciário: o princípio da eficiência da administração pública, especialmente em matéria tributária.

Essa falta de exposição jurídica nos debates judiciais e a pouca dedicação à análise dos fundamentos e limites da eficiência da administração pública acaba por deixar o princípio da eficiência em uma espécie de vazio teórico, que produz efeitos negativos para a sociedade, que podem resumidos ao seguinte: ou o princípio deixa de ser considerado relevante, quando deveria ser; ou, em muitos casos, o princípio é aplicado cegamente, de forma inconsciente e não declarada, o que prejudica o necessário e adequado controle jurídico de sua aplicação por parte daqueles que são os destinatários do princípio (agentes públicos) ou por parte daqueles que sofrem diretamente as consequências de sua aplicação (os contribuintes em geral).

É certo que muitas questões jurídico-tributárias podem ser abordadas sob a ótica de diversos princípios e regras ao mesmo tempo, pois a realidade é complexa, multifacetada, e é comum que uma questão seja decidida em um determinado sentido com base na

aplicação de diversos princípios que sustentam tal decisão, como ocorre, por exemplo, na aplicação do princípio ou regra da legalidade, que se relaciona com a segurança jurídica, com o princípio democrático, dentre outras diretrizes do sistema constitucional. Mas, também é certo que algumas questões podem e devem evocar a aplicação do princípio da eficiência da administração pública com destaque especial ou primazia em relação a outros princípios constitucionais. A relativa timidez na enunciação do princípio da eficiência como fundamento de decisões judiciais ainda parece ser consequência da pobreza de sua formulação teórica, que precisa ser superada.

Com a melhor compreensão da extensão e profundidade do significado do princípio da eficiência se estará a estimular um maior uso do princípio dentro do discurso argumentativo dos intérpretes da Constituição e das leis, e isso restará positivo para o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, que deve ser melhor compreendido sob a ótica do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária.

A contínua tensão entre o dever constitucional de busca da eficiência da administração pública em matéria tributária e os direitos dos contribuintes pode ser reduzida na medida em que a doutrina do direito tributário ofereça um ferramental teórico capaz de demonstrar que é possível harmonizar aqui os interesses em jogo, ambos legítimos: a realização das funções públicas de forma eficiente na área tributária e o respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes.

Para isso, um primeiro passo deve ser a conscientização acerca do âmbito da possível aplicabilidade do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária. Nesse sentido, as pesquisas que venham a se dedicar ao tema devem buscar respostas para diversas indagações, como, por exemplo: quais espécies de normas jurídicas refletem a busca da eficiência em matéria tributária? Quais direitos fundamentais, ou quais outras regras e princípios constitucionais podem ser relativizados e ao mesmo tempo servir de limitações às políticas fiscais de eficiência na atividade tributária?

O presente artigo pretende servir como uma breve introdução a esse tipo de análise, e estimular novos debates para aprofundar o estudo desse princípio constitucional tão importante (a eficiência) em

uma área de atuação estatal (a tributação) tão necessária, em função dos enormes gastos públicos envolvidos na realização dos direitos sociais; quanto delicada, em função dos direitos fundamentais dos contribuintes.

1 A BIBLIOGRAFIA SOBRE O TEMA NO BRASIL

Em relação à bibliografia disponível no Brasil sobre o tema do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária, ainda há muito que se produzir e evoluir no seu tratamento teórico. A eficiência da administração pública em matéria tributária ainda parece de certa forma um assunto ao qual a doutrina não tem dado a devida atenção, restando sem um tratamento aprofundado e sistemático.

Embora a história da tributação brasileira seja tão antiga quanto o País, só mais recentemente algumas manifestações doutrinárias tem se dedicado a explorar esse tema da eficiência da administração pública em matéria tributária com alguma profundidade e sistematização. Sobre o tema, destaque-se o único livro conhecido dedicado inteiramente ao tema no Brasil, em formato de coletânea com diversos autores: "Princípio da Eficiência em Matéria Tributária", coordenado por Ives Gandra da Silva Martins³. Outra obra de referência sobre alguns temas ligados à eficiência em matéria tributária, embora a abordagem seja indireta, é o livro de Regina Helena Costa, "Praticabilidade e Justiça Tributária"⁴, que aborda um princípio geral do direito, vizinho ao da eficiência da Administração Pública: o princípio constitucional da praticabilidade do direito.

O tema do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária encontra alguma abordagem, embora de forma ainda incipiente, em algumas das poucas obras monográficas publicadas no Brasil dedicadas ao estudo dos limites de atuação da administração tributária (constituída pelos órgãos do Poder Executivo responsáveis pela fiscalização e arrecadação tributária), com foco para a eficiência em procedimentos fiscalizatórios, um tema mais

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Coleção Pesquisas Tributárias (nova série) nº 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006.

⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** (exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte). São Paulo: Malheiros, 2007.

específico⁵, assim como em artigos científicos no mesmo sentido, com algumas variações de maior ou menor amplitude da abordagem.⁶

Da mesma forma o tema do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária ainda ganha relativamente espaço reduzido nas obras dedicadas ao estudo da política fiscal tributária,⁷ observando-se que a maioria dos estudos de política fiscal se concentra na ótica da eficiência econômica da tributação, em possíveis reformas tributárias voltadas à melhoria da economia brasileira⁸, na análise dos gastos públicos, do

⁵ FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. 2ª ed., Curitiba: Juruá, 2012; RIBEIRO, Marcelo Miranda. **Administração tributária cibernética: o interesse público e o princípio da eficiência como critérios de legitimidade**. Curitiba: Juruá, 2013; PUGLIESI, Fabio. **Contribuinte e Administração Tributária na globalização**. Curitiba: Juruá, 2010; OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012; JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001; MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal: eficiência e inteligência fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015; SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da Administração Tributária e a garantia de direitos fundamentais**. Curitiba: Íthala, 2016; SILVEIRA, Raquel Dias da. **Gestor fazendário e a Administração Tributária do Estado de Minas**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

⁶ CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; BASTOS, Frederico Silva. Administração tributária eficiente, democracia e desenvolvimento: experiências internacionais sobre índices de transparência fiscal e sua utilidade para o Brasil. **Revista Discente DIREITO GV - redGV**, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 11-30, ago. 2012. ISSN 2238-9806. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdiscentegv/article/view/23835>>. Acesso em: 20 set. 2017; LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Brasil, v. 2, n. 1, p. 273-292, dez. 2014. ISSN 2319-0558. Disponível em:

<<https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>>. Acesso em: 20 set. 2017.

⁷ POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006; MARINS, James (Coordenador). **Tributação e política**. Coleção Tributação em Debate (Livro 6). Curitiba: Juruá, 2005; VASCONCELLOS, Roberto França de (Coordenador). **Direito tributário: política fiscal**. 2ª ed, Série GVLaw. São Paulo: Saraiva e FGV Direito SP, 2016; PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas**. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 2017; ROCHA, Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017; SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal: uma análise sob a óptica do Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

⁸ Por exemplo: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Direito tributário e reforma do sistema**. Coleção Pesquisas Tributárias Nova Série, vol. 9. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2003.

endividamento governamental e outros desafios das finanças públicas de modo geral, sem aprofundar-se nas questões jurídicas envolvendo a eficiência na atividade tributária, ou seja, nos limites jurídicos às políticas tributárias de eficiência arrecadatória, de eficiência extrafiscal, ou de atendimento aos direitos dos contribuintes.⁹

A abordagem econômica do tema da eficiência tributária, no sentido de adoção das melhores opções de política fiscal na organização de um sistema tributário que seja eficiente para produzir desenvolvimento econômico e social de um país é muito relevante, no Brasil e em outros países¹⁰, porém, não se confunde com o tema do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária, que é notavelmente mais amplo, e concentrado a partir de uma abordagem jurídica, porém, também interdisciplinar, alimentando-se de dados econômicos, sociológicos, etc.

Portanto, restam ausentes as abordagens sistematizadoras do tema, e muitas questões que poderiam ser abordadas sob a ótica do princípio da eficiência em matéria tributária ficam sem um tratamento mais aprofundado mesmo nos estudos sobre a Administração Tributária e sobre a política fiscal.

Conclui-se, assim, que o tema do princípio da eficiência da administração pública ganhou amplo espaço e elaboração científica no Brasil apenas na doutrina do direito administrativo. Originalmente, seja antes ou depois da introdução expressa do princípio da eficiência da administração pública no texto constitucional, por meio da Emenda nº 19/1998, somente a doutrina do direito administrativo se dedicava com maior vigor ao estudo desse tema, que é fundamental para a elaboração, orientação, implementação e controle das políticas públicas.

⁹ PIRES, Manoel Carlos de Castro. **Política fiscal e ciclos econômicos: teoria e a experiência recente**. Rio de Janeiro: Elsevier, FGV e IBRE, 2017; PINTO, Marcio Percival Alves; JÚNIOR, Geraldo Biasoto (Coordenadores). **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas: UNICAMP, 2006; LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro (Organizador). **Caminhos da política fiscal do Brasil**. São Paulo: Editora UNESP, 2013.

¹⁰ Como aponta, dentre outros, o estudo de Richard Herd e Chiara Bronchi em relação à busca da eficiência econômica no sistema tributário dos EUA e em outros países (Herd, Richard; BRONCHI, Chiara. **Increasing efficiency and reducing complexity in the tax system in the United States**. OECD Economics Department Working Papers, nº 313, Paris: OECD Publishing, 2001. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/641187737504>>. Acesso em: 20 set. 2017).

Diversos trabalhos monográficos de direito administrativo podem ser compilados sobre o tema, porém, a quase totalidade desses trabalhos sequer toca em aspectos envolvendo a política fiscal e o princípio da eficiência da Administração em matéria tributária.¹¹ De outra parte, existem também numerosos artigos científicos publicados em revistas jurídicas tratando do tema do princípio da eficiência, porém, a maioria o trata sob a ótica do direito administrativo apenas, sem considerações sobre a atividade tributária.¹²

E, mesmo em alguns estudos de direito administrativo encontram-se autores que deixam de lado a análise do possível conteúdo do princípio da eficiência da Administração, justificando ser muito difícil lhe conferir um conteúdo objetivo, como é o caso de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma, *ipsis litteris*:

Quanto ao princípio da eficiência, não há nada a dizer sobre ele. Trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o

¹¹ Dentre as principais monografias dedicadas ao princípio constitucional da eficiência da Administração Pública no Brasil, porém, sem abordagem dedicada às políticas tributárias, destacam-se aqui algumas: KOSSMANN, Edson Luís. **Constitucionalização do princípio da eficiência na Administração Pública**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2015; JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012; GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002; GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado**. Barueri: Manole, 2003; DIAS, Jefferson Aparecido. **Princípio da eficiência e moralidade administrativa**. 2ª ed., Curitiba: Juruá, 2009; SANTOS, Alvacir Correa dos. **Princípio da eficiência da administração pública**. São Paulo: LTr, 2003.

¹² Dentre inúmeros outros, consultem-se: MORAIS, Dalton Santos. Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, v. 237, p. 165-196, jul. 2004. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44371/44821>>. Acesso em: 20 set. 2017; LEITE, Rosimeire Ventura. O princípio da eficiência na Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 226, p. 251-264, out. 2001. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47245/66007>>. Acesso em: 20 set. 2017; LIMBERGER, Têmis; KOSSMANN, Edson Luís. O princípio constitucional da eficiência ante o Estado (in) suficiente. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 273, p. 287-311, set. 2016. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66664/64688>>. Acesso em: 20 set. 2017.

extravasamento de uma aspiração dos que buliram no texto [o Autor faz aqui alusão à alteração do art. 37 da Constituição pela Emenda nº 19/1998, que introduziu o princípio da eficiência expressamente como princípio da administração pública]...¹³ (explicitação entre colchetes).

O presente estudo se opõe a essa visão de que é impossível preencher o conteúdo jurídico do princípio da eficiência, e pretende dar uma singela contribuição na redução do perturbador vazio doutrinário sobre o tema no que diz respeito à matéria tributária. Diante dessa exposição da bibliografia disponível sobre o tema e seus assuntos correlatos, identifica-se uma lacuna, e é preciso reconhecer a possibilidade e a importância de maiores investigações sobre o princípio da eficiência da administração pública, sobretudo no que diz respeito aos fundamentos e limites constitucionais das políticas tributárias em face dos direitos dos contribuintes.

2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Antes da Constituição de 1988 já se compreendia existente o princípio da eficiência da administração pública como implícito no sistema jurídico constitucional brasileiro, desde o Império. Porém, o conteúdo do princípio foi sendo fortalecido e aperfeiçoado ao longo do tempo, refletindo a evolução do Estado brasileiro.

Inicialmente, já na Constituição imperial brasileira de 1824 é possível notar, em algumas expressões de seu texto, o germen primitivo de uma ideia daquilo que nas futuras e sucessivas Constituições do Brasil evoluiria gradualmente para uma clara exigência de eficiência administrativa, sobretudo com o posterior amadurecimento do regime republicano: é o caso das expressões “bom serviço do Estado” (art. 165), e “melhor desempenho desta Administração” (art. 166), constantes da Carta Imperial.

A forma republicana de governo reforçou a ideia de eficiência administrativa, pois a eficiência faz parte da própria razão de ser do Estado brasileiro republicano, voltado que deve estar para a realização das aspirações de seu povo. Disso conclui-se que, ainda

¹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 104.

que em menor grau e de forma menos elaborada do que é hoje, o princípio da eficiência da administração pública sempre se fez presente, de forma implícita ou explícita, nas Constituições republicanas brasileiras.

Depois da Constituição Imperial de 1824, somente a Constituição brasileira de 1937, em seu artigo 67, “a”, fez menção expressa à eficiência da administração pública, ao exigir a criação de um órgão de assessoramento da Presidência da República com a finalidade de buscar a eficiência administrativa federal.¹⁴

As Constituições de 1967 e 1969 apenas implicitamente exigiam a eficiência da administração pública, mas a legislação infraconstitucional editada à época elencava expressamente a eficiência como um dever da Administração (vide art. 23, III, e art. 116, I, do Decreto-Lei nº 200/1967)¹⁵.

No que diz respeito à Constituição Federal de 1988, o princípio constitucional da eficiência da administração pública era originalmente implícito em seu texto, extraído pela interpretação conjunta das normas constitucionais, expressão do Estado Social Democrático de Direito brasileiro.

O princípio da eficiência da administração pública em sua concepção moderna foi introduzido em forma expressa no texto da Constituição de 1988 por meio da Emenda nº 19/1998, que o incluiu na redação do *caput* do art. 37. O citado artigo está presente no Título III da Constituição, que trata “Da organização do Estado” brasileiro. Assim sendo, a partir dessa Emenda, a nova redação dada ao *caput* do art. 37 da Constituição exige que a administração pública dos três poderes da União, dos Estados/DF e Municípios observe o princípio da eficiência administrativa, *ipsis litteris*: “Art. 37. A

¹⁴ “Art. 67 - Haverá junto à Presidência da República, organizado por decreto do Presidente, um Departamento Administrativo com as seguintes atribuições: a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, *do ponto de vista da economia e eficiência*, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;” (grifo nosso).

¹⁵ “Art. 26. No que se refere à Administração Indireta, a supervisão ministerial visará a assegurar, essencialmente: [...] III - A eficiência administrativa. [...] Art. 116. Ao Departamento Administrativo do Pessoal Civil (DASP) incumbe: [...] I - Cuidar dos assuntos referentes ao pessoal civil da União, adotando medidas visando ao seu aprimoramento e maior eficiência.”

administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de [...] eficiência ...”

Apesar de ser nominado expressamente como “princípio da eficiência” no art. 37, a eficiência já é expressa como exigência para a administração pública em dois outros dispositivos da Constituição de 1988, quais sejam: o art. 74, II (que trata da manutenção de controles no Poder Legislativo, Executivo e Judiciário para avaliar a eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial); e o art. 144, §7º (que atribui à lei oferecer garantia de eficiência dos órgãos de segurança pública).

3 O CONTEXTO HISTÓRICO E A MOTIVAÇÃO DA INTRODUÇÃO EXPRESSA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NO TEXTO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 PELA EMENDA Nº 19/1998

É interessante conhecer o contexto histórico da Emenda nº 19/1998 e avaliar o motivo pelo qual foi introduzido expressamente o princípio da eficiência da administração pública no texto do art. 37 da Constituição brasileira, para concluir-se até que ponto a introdução expressa do aludido princípio traz alguma mudança na interpretação e aplicação desse princípio, especialmente em matéria tributária.

É verdade que o texto normativo, uma vez introduzido no ordenamento, se desprende da mente do legislador para viver na mente do intérprete, e por isso é reavivado pela constante reelaboração de seus significados, numa incessante atualização de sentido. Mas, também não se pode negar que as razões históricas da elaboração de uma norma são relevantes para a compreensão do seu alcance, já que para tudo no campo normativo existe ou deve existir uma razão, um motivo. Em última instância, o próprio Direito possui diversas razões para existir, e que são estudadas pela Teoria Geral do Direito (dar condições para uma convivência social minimamente harmônica, oferecer decidibilidade para conflitos, favorecer a pacificação social, etc.).

O texto original da proposta de emenda constitucional que deu origem à Emenda nº 19/1998, redigido pelo Poder Executivo, não fazia menção alguma à introdução do princípio da eficiência da administração pública no *caput* do art. 37 da Constituição.

Posteriormente, no decorrer da tramitação do projeto, especificamente na análise da proposta de emenda constitucional na Câmara dos Deputados, foi introduzida a expressão “qualidade do serviço prestado” como um dos princípios da administração pública, no que seria a nova redação do *caput* do art. 37 da Constituição. Mas tal expressão foi depois substituída na redação dada pelo Senado Federal, que introduziu em seu lugar a expressão “eficiência”, dando origem assim à versão expressa do princípio da eficiência da administração pública.¹⁶

A proposta de edição da EC nº 19/1998 foi vinculada à reforma administrativa do Estado brasileiro à época, reforma essa que estava centrada principalmente no objetivo de superar a crise da administração pública brasileira, que se mostrava extraordinariamente ineficiente e custosa, por uma série de fatores. Por tal motivo, o texto original da proposta que deu origem à EC nº 19/1998 buscou introduzir instrumentos de combate à crise estatal, centralizando sua atenção no controle de gastos com servidores públicos, avaliação de resultados e flexibilização da estabilidade dos servidores, descentralização da gestão administrativa e melhoria da performance da administração pública (inclusive no âmbito das privatizações de empresas estatais). A busca da eficiência da administração pública apareceu expressa na exposição de motivos da proposta que originou a Emenda nº 19/1998, ainda que o texto da proposta inicial não introduzisse o princípio da eficiência expressamente, como já informado acima.¹⁷

¹⁶ Vide texto do Parecer nº 61/1998, da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal (BRASIL. Senado Federal. Parecer nº 61/1998. Brasília: Diário do Senado Federal, 05 fev. 1998. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC19/Senado/EC019_sen_04021998_prccjc61.pdf>. Acesso em 20 set. 2017).

¹⁷ Da Mensagem nº 886, de 25 de agosto de 1995, do Poder Executivo ao Poder Legislativo, constou a Exposição de Motivos Interministerial nº 49/1995, que justificou a proposta de emenda a partir das seguintes considerações: “No difícil contexto do retorno à democracia, que em nosso país foi simultâneo à crise financeira do Estado, a Constituição de 1988 corporificou uma concepção de administração pública verticalizada, hierárquica, rígida, que favoreceu a proliferação de controles muitas vezes desnecessários. Cumpre agora, reavaliar algumas das opções e modelos adotados, assimilando novos conceitos que reorientem a ação estatal em direção à eficiência e à qualidade dos serviços prestados ao cidadão.” (BRASIL. Poder Executivo, Mensagem nº 886/1995. Brasília: Biblioteca digital do STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC19/Camara/EC019_cam_23081995_ini.pdf>. Acesso em 20 set. 2017).

Essa reforma constitucional administrativa implementada pela Emenda nº 19/1998 fez parte do esforço político neoliberal da década de 1990 no sentido de avançar na modificação das características da administração pública brasileira, para cada vez mais abandonar um modelo puramente burocrático (focado no controle dos procedimentos) e avançar para um modelo mais próximo da administração gerencial (focada nos resultados), mas ainda se adotando um modelo de administração pública cercado por garantias de controle característicos da burocracia.¹⁸

Importante notar: ainda que não houvesse sido inserido expressamente pela Emenda nº 19/1998, o princípio da eficiência geraria efeitos em matéria tributária da mesma forma, pois é princípio originalmente implícito na Constituição Federal de 1988. Portanto, as razões que explicam a introdução expressa da eficiência no art. 37 da Constituição não interferem em sua aplicabilidade em matéria tributária, apenas reforçam sua necessária obediência.

4 A EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM TEXTOS CONSTITUCIONAIS ESTRANGEIROS

O princípio da eficiência da administração pública não é exclusivo da Constituição brasileira, pois também está presente de forma explícita ou implícita em diversos outros textos constitucionais pelo Mundo, o que é compreensível devido à generalidade de sua natureza, ligada aos próprios fins dos Estados modernos.¹⁹

A Constituição da Itália, em seu art. 97²⁰, prevê uma forma de manifestação do princípio da eficiência da administração pública,

¹⁸ Para uma análise mais profunda das intenções que motivaram a reforma administrativa implementada pela Emenda nº 19/1998, assim como da dialética entre os modelos de administração pública sucessivamente adotados na história do Brasil (modelo patrimonialista, modelo burocrático e modelo gerencial), veja-se: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2017.

¹⁹ Para ver algumas referências do princípio no direito estrangeiro, veja-se também: GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 95-96.

²⁰ Eis a redação do referido dispositivo, no trecho que interessa: "Art. 97. [...] I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. ...". (ITALIA. **Costituzione**

ainda que dentro de uma figura mais ampla: a do "bom andamento da administração pública".²¹

Outro exemplo é encontrado na Constituição da Espanha, que em seu art. 103.1 prevê como um dos princípios de atuação da administração pública o princípio da "eficácia", cujo conteúdo equipara-se ao conteúdo do princípio da eficiência brasileiro.²²

O princípio da eficiência da administração pública, como é conhecido no Brasil, ganha outras expressões mundo afora, e está inserido, com diferentes pesos e medidas, nos ordenamentos constitucionais de outros países da União Européia, além da Itália e da Espanha, já comentados.²³ De forma explícita ou implícita, o princípio da eficiência, inserido na fórmula linguística mais ampla "boa administração", é mencionado inclusive no *caput* e item 1 do art. 41º do texto da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia, promulgada em 7 de dezembro de 2000 e em vigor atualmente com as adaptações resultantes do Tratado de Lisboa da UE de 2007.²⁴

della Repubblica Italiana (1947). Presidenza del Consigli dei Ministri. Disponível em: <<http://www.governo.it/Governo/Costituzione/CostituzioneRepubblicaItaliana.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2017).

²¹ Reconhecendo a ligação entre "eficiência da administração" e o "bom andamento da administração" no direito constitucional italiano, vejam-se: DIAS, Jefferson Aparecido. **Princípio da eficiência & moralidade administrativa**. 2ª edição. Curitiba: Juruá, 2009, p. 74; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14ª edição, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 104.

²² "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho." (vide texto da Constituição da Espanha em língua espanhola no sítio oficial do Governo da Espanha: ESPAÑA. **Constitución Española (1978)**. Gobierno de España. Disponível em: <http://www.lamoncloa.gob.es/NR/rdonlyres/EBB3AFF7-C7EF-4009-A15E-E7D75FB3C8F5/232644/Constitucion_es1.pdf>. Acesso em: 10 set. 2017).

²³ Como observa Humberto Ávila, comentando o Direito aplicado no Reino Unido: "O tema da eficiência não é novo no Direito anglo-saxão, onde são diferenciadas duas exigências: o dever de atingir o máximo do fim com o mínimo de recursos (*efficiency*); o dever de, com um meio, atingir o fim ao máximo (*effectiveness*)." (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 425.

²⁴ "Art. 41º Direito a uma boa administração. 1. Todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições, órgãos e organismos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável..." (UNIÃO EUROPEIA. **Jornal Oficial da União Europeia**. Portugal: Parlamento Europeu, Conselho e Comissão Europeia. Edição de 14 dez. 2007, C 303, p. 10. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2007:303:0001:0016:PT:PDF>>. Acesso em 15 set. 2017.

Jaime Rodríguez-Arana Muñoz informa que, apesar de o período entre 1970 e 1990 ter sido marcado, em vários países da Europa, por um movimento excessivo de valorização da “eficácia administrativa” (considerado valor absoluto) em detrimento da legalidade, o movimento atual do direito europeu é no sentido de uma valorização do Direito Administrativo como instrumento de controle da busca da eficácia pela Administração, de forma a integrá-la num quadro de legalidade e respeito aos limites impostos pelos direitos dos cidadãos-administrados.²⁵ Da mesma forma deverá ser no Brasil: a eficiência não dispensa a necessária observância dos demais princípios e regras constitucionais, que deverão ser sopesados em conjunto.

5 O ALCANCE PESSOAL E O ALCANCE OBJETIVO DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Para compreender o alcance do princípio da eficiência é importante identificar quais pessoas são exigidas por esse princípio-postulado, e ao mesmo tempo quais tipos de atos da administração pública são atingidos. Em outras palavras, vamos identificar o alcance pessoal e o alcance objetivo do aludido princípio-postulado.

Primeiramente, definir o alcance pessoal da exigência de eficiência é definir a quem se dirige o princípio, identificar os destinatários da exigência. E os destinatários da exigência de eficiência são todos os envolvidos na execução dos atos de administração pública. Administração pública aqui é entendida em sentido amplo, envolvendo todos os Poderes estatais da República

²⁵ “En los años setenta, ochenta y parte de los noventa del siglo pasado, corrió por toda Europa la fiebre de la eficacia, entendida como valor absoluto. Siendo, como es, un criterio constitucional al que debe someterse la Administración pública, ocurrió, sin embargo, que se convirtió en el principio más relevante de la actuación administrativa, desplazando incluso a la legalidad y al sometimiento al Derecho del aparato público. Como reacción a esta huida del Derecho hoy se percibe, ‘por mor de’ del derecho europeo una interesante vuelta al Derecho Administrativo en el que la eficacia se integra dentro de la legalidad y del Derecho. Es verdad, como disse el artículo 103 de la Constitución española, que la Administración está sometida al Derecho.” (MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. *El derecho administrativo en el siglo XXI. Anuário da Faculdade de Direito da Universidade da Coruña (revista jurídica interdisciplinar internacional)* n° 13. Coruña: Universidade da Coruña, 2009, p. 633). (627-643).

brasileira: Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário. Isso está na própria redação do *caput* do art. 37 da Constituição.

E, além disso, estão abarcados pela exigência do princípio da eficiência todos os entes político-administrativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seja na administração pública direta (órgãos das pessoas jurídicas de direito público interno), indireta (autarquias)²⁶ e fundacional (fundações públicas). Mas, também são atingidas pela exigência de eficiência as pessoas de direito privado que sejam formadas e mantidas por interesse público, seja para investimento estratégico ou intervenção e regulação estatal-econômica, como é o caso das empresas públicas e das sociedades de economia mista.

Em relação ao alcance objetivo do princípio, importante notar que a eficiência da administração pública não diz respeito apenas a atos/medidas exclusivamente administrativas, ou seja, de gestão. Embora a inserção da menção expressa da eficiência no art. 37 da Constituição Federal pela Emenda n° 19/1998 tenha um teor mais voltado ao caráter gerencial da eficiência, ou seja, significando eficiência na gestão administrativa dos Poderes, o princípio original e intocado da eficiência da administração pública se espalha por todas as funções estatais, inclusive em relação à matéria tributária.

Assim sendo, também as próprias funções elementares dos Poderes estatais precisam ser conduzidas de forma a cumprirem a exigência de eficiência. O princípio da eficiência revela aqui toda sua extensão, alcançando não só a função administrativa, mas, também a função legislativa e a função judicial dos Poderes da administração pública.

Enfim, o princípio da eficiência da administração pública é inerente ao Estado Social Democrático de Direito, não se admitindo que a atuação do poder estatal se dê sem um mínimo de eficiência em qualquer de suas esferas.

6 EFICÁCIA JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Outro aspecto interessante da atuação do princípio da eficiência da administração pública diz respeito à sua força normativa,

²⁶ Pessoas jurídicas de direito público descentralizadas.

que pode variar conforme a situação da qual se estiver a tratar. Em determinados casos a eficiência funcionará com reforço argumentativo para uma decisão do intérprete da lei, sendo a decisão baseada principalmente em outro princípio constitucional; e em outras situações o princípio da eficiência aparecerá mais forte e poderá atuar sozinho para servir como único elemento da decisão interpretativa.

Tanto funcionando como um argumento de apoio quanto como força principal na argumentação jurídica, o princípio da eficiência é confrontado com outros princípios constitucionais, e dessa tensão normativa deverá sair algum vencedor, como sempre ocorre na ponderação de princípios constitucionais.

Importante é ressaltar aqui, com objetividade, que existem situações nas quais o princípio da eficiência pode sozinho impedir/afastar a aplicação de uma norma tributária²⁷; e em outras situações o princípio poderá ter força para sozinho exigir ou fundamentar a instituição de uma norma tributária. Por isso dizemos que o princípio da eficiência da administração pública não é meramente retórico, ainda que muitas vezes atue em conjunto com outros princípios constitucionais, e em algumas situações apenas como um reforço argumentativo para o intérprete.

7 DEFINIÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Antes de avançar na investigação da aplicabilidade do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária, é importante investigar mais a fundo o seu conteúdo primário. Primeiramente, observa-se que o chamado “princípio da eficiência” é classificável também como uma norma constitucional de segundo grau em relação às normas principiológicas, pois a eficiência pode se configurar como um modo de aplicação dos princípios e regras constitucionais, e, assim, servir como um postulado para a aplicação

²⁷ Ou seja, situação na qual a norma é inconstitucional face o princípio da eficiência da administração.

das demais normas constitucionais, como já demonstrado por Humberto Ávila²⁸.

Nesse sentido, Ávila identifica a exigência de eficiência da administração pública como derivada de uma norma constitucional fixadora de um postulado aplicativo, e não propriamente como derivada de uma norma-princípio (“princípio da eficiência”). De qualquer forma, pelo uso consagrado, e adotado pela própria Constituição Federal, neste estudo se tratará do “princípio” da eficiência, embora possa e deva ser tida a exigência de eficiência da administração pública também como derivada de um “princípio-postulado” (ou apenas “postulado”) de aplicação de princípios e normas constitucionais.

Portanto, é possível afirmar que é um princípio-postulado que exige da administração pública (em sentido amplo), que atue de forma eficiente, ou seja, obtendo os melhores resultados possíveis em função dos recursos empregados. Em matéria tributária o conceito é fundamentalmente o mesmo, apenas adicionando-se a ele a alusão às relações tributárias. Eficiência é um conceito relacional, e, portanto, expressa a relação entre o resultado obtido e os recursos empregados para a obtenção desse resultado. Busca-se uma variação inversamente proporcional: obter o maior resultado usando o menor recurso possível.²⁹

Portanto, eficiência, em um sentido comum e restrito, não se confunde com suficiência. Para concluir isso, basta pensar que no campo da engenharia mecânica, um motor de automóvel pode ser altamente eficiente porque aproveita quase todo o combustível (recurso) para mover a máquina com quase nenhuma perda de energia (dissipação em ruído, calor, gases, etc.), mas, pode aquele

²⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 95-98 e 503-510. A compreensão de todas as implicações da questão alusiva à classificação normativa da eficiência, ou seja, sua caracterização como princípio ou como postulado normativo aplicativo, exige maiores considerações, que não interessam para os objetivos do presente estudo.

²⁹ Para ilustrar melhor o significado-base do princípio da eficiência, vejamos também um conceito comum de “eficiência”, extraído do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa: “poder, capacidade de ser efetivo; efetividade, eficácia. 2. virtude ou característica de (alguém ou algo) ser competente, produtivo, de conseguir o melhor rendimento com o mínimo de erros e/ou dispêndios.” (EFICIÊNCIA. In HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 723).

motor não ser suficiente para cumprir com a finalidade da máquina (por exemplo, ter capacidade para levantar mais de 5 toneladas e não apenas 3 toneladas).

A partir desse exemplo, se pode ilustrar a diferença entre eficiência da administração pública em sentido estrito (eficiência) e eficiência em sentido amplo (suficiência). Quando se trata de matéria tributária e princípio da eficiência, a doutrina tem uma primeira tendência de abordar a eficiência em sentido amplo (suficiência do sistema tributário em face dos serviços públicos), o que nos parece avançar sob uma ótica do direito financeiro, ultrapassando a ótica do direito tributário propriamente dito. Dentre os poucos estudos doutrinários brasileiros que se propuseram a estudar o princípio da eficiência em matéria tributária, comumente encontramos abordagens da conhecida situação brasileira de insuficiência dos serviços públicos. Ou seja, apontam-se críticas à alta carga tributária brasileira (aproximadamente 36% do PIB³⁰, uma das mais altas do Mundo)³¹ ligada a serviços públicos e estruturas públicas insuficientes (saúde, educação, manutenção de estradas, etc.).³²

Porém, o tema da eficiência em matéria tributária propriamente dita, ao que nos parece, deve se concentrar mais nas exigências que o princípio da eficiência traz para as normas tributárias, e não para as normas financeiras e administrativas (bom uso da receita arrecadada, qualidade na prestação de serviços públicos, etc.). Fazendo essa diferenciação, será possível inclusive apontar mais claramente se e quando um tributo poderá ser

³⁰ O PIB (Produto Interno Bruto) resulta de um levantamento estatístico que procura medir a soma das riquezas (bens e produtos finais avaliados em preços de mercado) produzidas no País durante um período, geralmente considerado o exercício financeiro (1º de janeiro a 31 de dezembro). Para estudar a formação e cálculo do PIB, veja-se, dentre outros: FROYEN, Richard T. **Macroeconomia**. 5ª edição (tradução de Esther E. H. Herskovitz e Cecília C. Bartalotti; revisão técnica de Roland Veras Saldanha Júnior). São Paulo: Saraiva, 1999, p. 19-24.

³¹ Alguns interessantes estudos sobre a carga tributária atual no Brasil podem ser encontrados em: www.ibpt.com.br. Estudo publicado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil dá conta de que no ano de 2011 a carga tributária bruta no Brasil esteve em 35,31% (documento disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2011.pdf>>, acesso em: 15 set. 2017). A SRFB apresenta em seu sítio na internet outras estatísticas sobre a carga tributária.

³² Nesse sentido, vejam-se alguns dos estudos publicados na obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins: **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas tributárias nova série. Vol. 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006.

contestado sob invocação do princípio da eficiência em face de eventual malversação/má administração da receita arrecadada.

É certo que o tema do uso do dinheiro público, em comparação com a carga tributária, é fundamental, não só para os juristas, mas para toda a população. Mas, sendo o presente trabalho focado na aplicação do princípio da eficiência em matéria tributária, cremos que o enfoque deverá ficar mais restrito às normas propriamente tributárias e não às normas do direito financeiro em sentido estrito (ramo do direito que trata de regular a vida financeira do Estado após a arrecadação tributária, o que envolve a administração das receitas arrecadadas com os tributos, seu uso/destinação nos serviços públicos, etc.). Aqui interessa pensar a eficiência em matéria estritamente tributária, deixando de lado o estudo da eficiência em matéria de finanças públicas, política fiscal em sentido amplo e administração pública.

No campo jurídico administrativo em geral, em se tratando de eficiência da administração pública, entra em jogo uma dupla exigência de eficiência, a ser aferida em dois momentos:

- i) eficiência na arrecadação de recursos financeiros (principalmente tributos) necessários e suficientes para cumprir as finalidades estatais; e
- ii) eficiência na aplicação dos recursos arrecadados em face dos resultados pretendidos.

Somente assim, atingindo a eficiência nesses dois momentos da atuação estatal, é que o poder público estará cumprindo por completo com o princípio da eficiência da administração pública. Ou seja, em tese, um determinado serviço público pode ser insuficiente, mas, a atuação do poder público ser eficiente, por se apresentar positiva em face dos recursos disponíveis (lembrando-se que eficiência é um conceito relacional). Entretanto, o governo também precisa ser eficiente em obter os recursos necessários e suficientes para obter um resultado ótimo, daí porque a análise da eficiência de um governo deve ser mais ampla, para abarcar não somente a despesa, mas também a geração de receita suficiente. Ambas as etapas são de responsabilidade do governo.

E as exigências do princípio da eficiência da administração pública não se esgotam aqui, pois existe uma outra dimensão do

princípio, voltada para o respeito aos direitos dos cidadãos-contribuintes: a administração pública que não consegue atender às necessidades e aos direitos dos contribuintes não pode ser considerada eficiente. Disso se conclui, por exemplo, que não pode a administração tributária permanecer indefinidamente analisando um pleito do contribuinte, sem oferecer resposta em tempo razoável, pois o tempo é fator relevante para aferir-se a eficiência do poder público em matéria tributária.

Por último, cumpre diferenciar eficiência de eficácia, pois são termos juridicamente distintos, embora existam na doutrina, especialmente a do direito administrativo, muitas divergências e variações conceituais entre tais termos.³³ Para o presente estudo, eficácia é a simples capacidade de geração de efeitos, efeitos esses indicados pela norma jurídica. Ou seja, se algo possui eficácia é porque tem condições de atingir o efeito desejado. Diversamente é a eficiência, já que mais complexa, pois relacional, exigindo que a atuação pública gere os resultados desejados por meio de custos menores possíveis. Essa diferença encontrada entre “eficiência” e “eficácia” aparece confirmada pela própria Constituição Federal de 1988, que em seu art. 74 prevê distintamente essas duas figuras.³⁴

8 AS ORIGENS E A EVOLUÇÃO DA DOCTRINA SOBRE A EFICIÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

As cogitações intelectuais em torno da eficiência em matéria de arrecadação tributária não constituem novidade do presente século, são muito mais antigas, pois desde a origem do tributo é pertinente pensar em como arrecadar mais com o menor esforço. É certo que em sua origem era a eficiência apenas uma idéia rudimentar, de caráter econômico, muito distante da complexa

³³ Como esclarece Emerson Gabardo, ao tratar das teorizações em torno dos conceitos de “eficiência”, “eficácia” e “efetividade” (GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 24).

³⁴ “Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (...) II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal...”

configuração do princípio-postulado jurídico da eficiência da administração pública em matéria tributária dos dias atuais.³⁵

A evolução do constitucionalismo, com seu aparato de proteção aos direitos individuais em face do poder do Estado, exigiu o aperfeiçoamento das elaborações em torno da eficiência tributária, cercando-a de requisitos para limitar o poder de tributar e evitando o progresso do utilitarismo selvagem. Podemos encontrar elaborações científicas muito úteis para o estudo das origens universais da busca pela eficiência tributária já no século XVIII, com os escritos de Adam Smith, que chegou inclusive a exercer a função de auditor fiscal de alfândega (e assim conhecia de perto a matéria).³⁶

Adam Smith trabalhou com a ideia econômica de custo-benefício para explicar as formas de evitar a ineficiência em matéria de arrecadação tributária, afirmando que “um imposto pode tirar ou afastar do bolso das pessoas muito mais do que arrecada para o tesouro público” (ou seja, ser ineficiente) e elencou quatro situações nas quais se configura essa ineficiência tributária: i) quando o ônus financeiro ou de pessoal para o lançamento/cobrança do imposto é mais caro do que o próprio valor arrecadado; ii) quando o tributo é oneroso demais para a iniciativa produtiva dos particulares, gerando desemprego em virtude do desestímulo econômico; iii) quando há confisco e multas exageradas a ponto de levar a iniciativa privada ao fracasso econômico, e, portanto, privando a comunidade do benefício que a atividade produtiva geraria; iv) quando há exagero na fiscalização e interferência na vida privada dos contribuintes, pois isso é exposição desnecessária e criadora de opressão.

Curiosamente, nessas linhas de seu pensamento, Adam Smith já manifestava em seu discurso liberal uma elaboração germinal ao princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária, que séculos mais tarde receberia uma elaboração muito mais refinada, mas ainda inspirada em parte por essas ideias.

³⁵ Ricardo Lobo Torres observa, acerca do princípio da eficiência da administração pública, que “só recentemente, com a emergência da globalização e o renascimento do liberalismo, é que ganha a conotação de princípio jurídico.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas tributárias nova série. Vol. 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 70).

³⁶ SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1950, v. 2, p. 487.

No Brasil, assim como em outros países, os estudos sobre a eficiência tradicionalmente se concentram na doutrina do direito administrativo, que já se dedicava ao tema no Brasil muito antes do surgimento da Emenda nº 19/1998. Os estudos tradicionais dos administrativistas relacionam o “dever de eficiência” com o princípio do “bom andamento da administração” ou “boa administração”³⁷, sem avançar em particularizações da análise sobre a matéria tributária.

A doutrina tributária moderna que tratou do tema, sobretudo após a Emenda nº 19/1998, também traz alguns conceitos interessantes para o princípio da eficiência, ainda que não exclusivamente voltados à política fiscal tributária, ou seja, à matéria fiscal. Vejam-se alguns exemplos selecionados a seguir, para efeito ilustrativo da compreensão da doutrina tributária sobre o princípio da eficiência.

Ives Gandra da Silva Martins conceitua o princípio da eficiência como “a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade”.³⁸

Hugo de Brito Machado afirma que o princípio da eficiência em matéria tributária consiste “na realização da atividade de tributação de forma a propiciar o máximo resultado, vale dizer, a maior arrecadação, sem prejuízo para a realização do objetivo essencial do Estado que consiste na preservação do ordenamento jurídico como instrumento da realização do bem comum, e com o mínimo de sacrifício para os contribuintes.”³⁹

³⁷ Como informa Emerson Gabardo: “De qualquer forma, a tradição brasileira, inspirada de forma genérica na doutrina europeia, até mesmo antes da constitucionalização do princípio [da eficiência], assevera a equivalência entre os três conceitos afins [eficiência, bom andamento e boa administração]. Por exemplo, Diógenes Gasparini, Hely Lopes Meirelles, e Adilson Abreu Dallari, há muito, estudavam o então “dever de eficiência” que, traduzido do princípio do bom andamento ou boa administração, significa a realização rápida, responsável, maximizada, abrangente e perfeita da atividade, evitando-se gastos além dos necessários, dentro da adequada estrutura institucional.” (GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 103).

³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas tributárias nova série. Vol. 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 31.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**.

Entre as duas conceituações do princípio da eficiência em matéria tributária, acima transcritas, note-se a diferença: Ives Gandra Martins foca sua definição na “obrigação da administração utilizar os recursos públicos com pertinência e adequação”, ou seja, constrói sua definição a partir da ótica financeira e administrativa; e Hugo de Brito Machado, por seu turno, constrói sua definição focada na ótica tributária propriamente dita, ou seja, a eficiência na atividade de tributação e não na atividade de administração dos recursos arrecadados. Com base nessa constatação, nos parece mais precisa a definição de Hugo de Brito Machado, pois diz respeito propriamente à atividade tributária.

9 LIMITES JURÍDICOS PARA A BUSCA DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Note-se que de nada adianta a administração pública obedecer aos ritos procedimentais burocráticos, se não atingir as finalidades do Estado da melhor forma possível em face dos recursos públicos disponíveis. O foco da eficiência é o resultado.

Mas, no campo jurídico o princípio constitucional da eficiência da administração pública não pode ser levado a extremos, pois o princípio aqui atua em conexão com outras normas constitucionais, inclusive os direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes.⁴⁰ Por isso se pode dizer que a eficiência é limitada pela própria Constituição Federal, em prol de valores, direitos fundamentais, princípios e regras, cuja interconexão de sentido deve ser levada em conta especialmente em matéria tributária, tão delicada que é em face do envolvimento dos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade dos cidadãos-contribuintes.⁴¹

Pesquisas tributárias nova série. Vol. 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 55.

⁴⁰ “Não existe eficiência quando não há respeito aos direitos fundamentais consagrados constitucionalmente” (GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 20).

⁴¹ No mesmo sentido é o alerta de Marilene Talarico Martins Rodrigues, quando afirma: “A interpretação do princípio da eficiência deve ser feita em consonância com todo o ordenamento jurídico, especialmente com os demais princípios constitucionais da Administração Pública, entre eles o princípio da legalidade.” (RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**.

10 PARÂMETROS PARA IDENTIFICAÇÃO DA ATUAÇÃO EFICIENTE

Os parâmetros da eficiência da administração pública devem ser avaliados diante de cada caso concreto, não havendo, a priori, uma determinação matemática daquilo que se possa considerar atuação eficiente. Porém, é certo que existem limites mínimos que não podem ser desconsiderados na análise do atuar da administração, inclusive quando se trata da implementação de políticas fiscais tributárias.

Assim sendo, é possível identificar, ainda que em abstrato, alguns parâmetros mínimos de eficiência da administração pública. Ou seja, para existir um mínimo de eficiência, a atuação da administração pública deve estar acima das situações em que indubitavelmente não se caracteriza a eficiência, quais sejam:

- i) uma atuação da administração pública que não produza resultado algum;
- ii) uma atuação da administração pública que produza resultado inverso àquele desejado;
- iii) uma atuação da administração pública que produza um efeito colateral que anule o resultado desejado;
- iv) uma atuação da administração pública cujo custo seja maior do que o valor do resultado/benefício produzido⁴²;
- v) uma atuação da administração pública que seja executada tardiamente ou que se prolongue por tempo excessivo a ponto de tornar inútil seu resultado ou causar prejuízo relevante, seja para a própria administração pública ou para o cidadão-contribuinte.

Pesquisas tributárias nova série. Vol. 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 100).

⁴² Quando se avalia o custo da atividade estatal a ser escolhida, a análise sempre deve ser relativa, ou seja, não basta que a atuação estatal seja a menos custosa, pois a relação custo-resultado é que importa. Nesse sentido também é a lição de Humberto Ávila: "A medida adotada pela administração pode ser a menos dispendiosa e, apesar disso, ser a menos eficiente. Só porque a medida é econômica não quer dizer que, em face da consideração de todas as circunstâncias deva ser adotada." (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 427).

Note-se que aqui se está apenas retratando um ponto de partida, ou seja, um mínimo a partir do qual se poderá identificar a eficiência no atuar da administração pública. Mas, diante do caso concreto, deverá ser feita uma outra etapa de avaliação, dentro da qual o estudioso identificará se o nível de eficiência aceitável foi atingido pelo atuar do poder público. Ou seja, o princípio-postulado da eficiência não se basta em exigir que se ultrapassem os parâmetros mínimos: é preciso atingir parâmetros adequados (satisfatórios) de eficiência a serem identificados caso a caso, com apoio nas normas constitucionais e legais.⁴³

Também é importante perceber que o princípio da eficiência é uma diretriz para que a Administração possa escolher, entre duas ou mais formas de agir, qual é aquela que mais atende o dever de eficiência. A eficiência é dever indeclinável do administrador, e que informa inclusive as decisões discricionárias, pois, é sempre bom lembrar, discricionariedade não se confunde com arbitrariedade.

11 AS ETAPAS DA BUSCA DA EFICIÊNCIA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A atuação eficiente, exigência do princípio da eficiência da administração pública, se operacionaliza fundamentalmente em três etapas para a administração, inclusive no que diz respeito às políticas fiscais tributárias:

- i) uma primeira etapa é a estruturação (formação dos recursos), na qual deve ser organizada uma estrutura estatal racional (composta por instituições, órgãos, divisões e coordenações, recursos humanos e materiais), com meios adequados e suficientes para atingir os fins da administração;
- ii) uma segunda etapa é a escolha dos atos, na qual os atos da administração pública devem ser planejados e escolhidos

⁴³ "A eficiência exige mais do que mera adequação. Ela exige satisfatoriedade na promoção dos fins atribuídos à administração. Escolher um meio adequado para promover um fim, mas que promove o fim de modo insignificante, com muitos efeitos negativos paralelos ou com pouca certeza, é violar o dever de eficiência administrativa." (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 430).

dentre aqueles que possam atingir eficazmente os fins da administração;

iii) uma terceira etapa é a instituição e a condução dos procedimentos e dos processos a serem seguidos pelos atos estatais, que devem ser estruturados e conduzidos de forma a obter o maior resultado possível em face dos recursos empregados.

Quando se tratam dos procedimentos e processos a serem escolhidos na realização da eficiência, incluídas estão aqui inclusive as situações nas quais poderão ser dispensados aqueles excessivamente burocráticos, de forma a acelerar resultados e economizar recursos para a administração pública, desde que obedecidos os demais princípios da administração pública, com especial destaque para aqueles elencados expressamente no *caput* do art. 37 da Constituição: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.

12 OS RECURSOS E OS RESULTADOS A SEREM CONSIDERADOS NA AVALIAÇÃO DA ATUAÇÃO EFICIENTE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para que se possa objetivamente avaliar o alcance ou não da eficiência na administração pública é importante ter em consideração quais são os recursos a serem utilizados e quais são os resultados esperados ou pretendidos pela administração. Os resultados da administração pública não podem ser quaisquer resultados, e sim aqueles apontados pela Constituição brasileira.

Assim sendo, na análise da eficiência da administração pública o intérprete do caso concreto deverá observar fundamentalmente como se dá o uso dos seguintes recursos:

- i) o tempo;
- ii) recursos humanos (pessoal da administração);
- iii) recursos materiais (imóveis, máquinas, sistemas eletrônicos, etc.);
- iv) recursos financeiros.

Para realizar a eficiência entram em jogo, em variados graus a depender do caso: a racionalização dos meios, a aceleração dos resultados e a melhoria da qualidade.

De outro lado, a avaliação da eficiência da administração pública deve considerar, em um nível macro de análise, se e como foram atingidos os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, indicados no art. 3º da Constituição:

Art. 3º [...] I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Essa avaliação da eficiência em nível macro leva em consideração, portanto, as finalidades últimas dos poderes públicos, e, portanto, é até certo ponto muito genérica e mais difícil de ser aferida na prática, já que entram em jogo os subjetivismos e ideologias de um país democrático, de dimensões continentais e enorme multiplicidade cultural e social. Mas, é certo que ainda assim nesse campo genérico se podem apontar, com certa unanimidade, alguns desajustes de eficiência da administração pública brasileira, perceptíveis pelo cidadão comum, como, por exemplo, quando se observam denúncias comprovadas de desvio de recursos públicos, a comprovar que uma parcela do esforço estatal é perdida e não atinge o resultado desejado (interesse público).

Como já apontado anteriormente, o presente artigo se dirige a servir de introdução à temática do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária (política fiscal), e deixa de lado considerações afetas à própria estruturação constitucional do sistema tributário brasileiro quanto à escolha e medida dos diversos tributos, as possíveis reformas constitucionais das competências tributárias.

13 A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS FISCAIS TRIBUTÁRIAS E SEU ENVOLVIMENTO COM O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Do significado-base do princípio da eficiência da administração pública surgem implicações parciais, ou seja, exigências próprias e específicas dos subcampos do direito, especialmente do direito administrativo e seus ramos (direito financeiro, direito econômico, direito ambiental, direito tributário).

O presente estudo, com o propósito de servir de introdução ao estudo da aplicabilidade do princípio constitucional da eficiência da administração pública em matéria tributária, dedica-se agora a apontar, ainda que mui brevemente, as possíveis exigências específicas do princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária. Mas o que compreende aqui a "matéria tributária"? Matéria tributária envolve aqui todas as relações jurídicas que possam surgir relacionadas diretamente com a norma de incidência tributária. Aqui estão envolvidas as relações jurídicas que ocorrem em momento anterior ou em momento posterior ao pagamento do tributo, e também as relações que se perfazem no interesse da fiscalização tributária ainda que não estejam associadas a uma obrigação tributária.

Portanto, compreendem matéria tributária as relações afetas à simples fiscalização, como as que ocorrem com entidades imunes a certos tributos. Ou seja, existem relações tributárias dissociadas do pagamento de um tributo, é isso que se quer ressaltar aqui. Para diferenciar as relações jurídico-tributárias em geral daquelas relações jurídicas obrigacionais formadas pela ocorrência do fato gerador de um tributo, é importante chamar cada uma das espécies normativas pelo seu qualificativo.

Portanto, ao estudar o princípio jurídico da eficiência da administração pública em matéria tributária é possível analisá-lo frente a pedidos de restituição de indébito tributário, ou frente a fiscalizações de sujeitos isentos ou imunes. As relações jurídicas envolvidas aqui são tributárias apesar de não dizerem respeito à

incidência de um tributo, seja por um aspecto temporal, seja por um aspecto material.⁴⁴

Por isso, até mesmo a possibilidade ou não de contestar juridicamente a cobrança de um tributo em virtude do mal emprego dos recursos arrecadados poderia ser cogitada nesse tipo de análise sem que estivéssemos nos afastando da matéria tributária. Cuidar-se-á, no caso de uma interface entre direito financeiro e regime tributário, sem que isso conspurque contra a cientificidade e pureza do discurso. Não se faz confusão conceitual aqui: se está apenas aceitando e trabalhando com a complexidade do mundo real, e que exige da análise jurídica uma resposta também abrangente. Disso resulta que a abordagem deve ser interdisciplinar na medida em que se mostrar necessário e adequado para a devida compreensão da realidade jurídica.

Devem ficar de fora de um estudo sobre o princípio da eficiência da administração pública em matéria tributária (políticas fiscais tributárias) os aspectos puramente financeiros ou administrativos, enquanto não tenham interferência nas relações tributárias, como, por exemplo, a análise da eficiência na simples gestão dos recursos arrecadados com a cobrança de tributos ou a eficiência na prestação de serviços públicos. Essas são matérias afetas ao direito financeiro em sentido estrito e ao direito administrativo em sentido estrito.⁴⁵

⁴⁴ Contra aqueles que entendem que a matéria tributária se esgota no pagamento do tributo, respondemos pela negativa e justificamos: o que se esgota com o pagamento do tributo é a relação jurídica tributária de incidência; o que houver após o pagamento do tributo mas guardar conteúdo relacionado diretamente ao tributo também deve ser considerado matéria tributária. Assim, é matéria tributária a restituição de indébito tributário, a solicitação para fornecimento de certidão de regularidade fiscal, etc. Qual a consequência prática disso? Tais regras podem ser tratados por normas gerais em matéria de legislação tributária a que faz alusão o art. 146 da Constituição Federal. E são de fato tratadas tais matérias como tributárias pelo Código Tributário Nacional. O art. 1º do Código caracteriza a matéria tratada por ele como matéria de legislação tributária, embora tenham sido incluídos originalmente no CTN alguns dispositivos de caráter financeiro em sentido estrito, quais sejam, os arts. 83, e 85 ao 95 (a maior parte desses dispositivos foi revogada com o advento da legislação complementar nova editada logo após o início da vigência da Constituição de 1988).

⁴⁵ O direito tributário, para nós, é visto didaticamente como uma divisão do direito financeiro, que por sua vez se destaca do amplo campo normativo do direito administrativo.

Com isso não se quer afirmar que o estudo do direito financeiro não é importante para a compreensão do direito tributário, longe disso. É importante sim analisar as regras e princípios tributários também com os olhos voltados para a despesa pública, pois existem algumas intersecções entre o direito tributário e o direito financeiro. Tais ligações estão presentes especialmente no regime jurídico de alguns tributos, cuja destinação da receita arrecadada possui vinculações constitucionais expressas e específicas a certas despesas nominadas pelo texto constitucional. O que não se pode fazer é ir ao extremo de reduzir o exame do princípio da eficiência em matéria tributária apenas aos aspectos do direito financeiro (eficiência na gestão dos recursos), porque há muito que se tratar sobre a eficiência na ótica do direito tributário.

Existem diversas questões em matéria tributária que podem ser resolvidas com a aplicação proeminente do princípio da eficiência da administração pública. É importante ressaltar-se aqui: diversas normas jurídico-tributárias são construídas e validadas sob a batuta do princípio constitucional da eficiência da administração pública, e é preciso desmistificar esse tema. Estudar a eficiência da administração pública em matéria tributária como uma exigência constitucional não significa aceitar a arrecadação a qualquer custo: pelo contrário, o que se pretende é compreender melhor a eficiência para assim melhor utilizar os instrumentos jurídicos de controle de sua aplicabilidade na estruturação e condução de políticas fiscais tributárias.

Não há como tratar do princípio da eficiência de forma generalizante. Toda a dinâmica da tributação é afetada pelas exigências da eficiência da administração pública. Ou seja, desde a formulação pré-constitucional dos tributos (as normas constitucionais tributárias foram pensadas sob a ótica da eficiência arrecadatória fiscal) até a edição dos atos administrativos individuais e concretos dos agentes da administração tributária, tudo passa pelo crivo das exigências de eficiência da administração pública.

A aplicação do princípio da eficiência em matéria tributária envolve todas as espécies de normas que realizam a dinâmica da tributação, entre elas, as normas de incidência dos diversos tributos; as normas de exoneração tributária; as normas de deveres instrumentais (obrigações acessórias) auxiliares da fiscalização; as normas sancionatórias (administrativas e criminais); as normas procedimentais de apuração do tributo, de cobrança administrativa,

de atendimento a solicitações do contribuinte e de administração tributária (v.g. fornecimento de certidão de regularidade fiscal, pedido de restituição de indébito, etc.); as normas processuais (administrativas e judiciais), etc.

Também interessam à busca da eficiência da administração em matéria tributária, além das normas qualificadas como tributárias, também outras espécies de normas jurídicas cujo conteúdo é diverso do tributário, mas que também servem de instrumento na realização da eficiência da administração pública na busca de resultados arrecadatórios, a médio ou longo prazo. É o caso, por exemplo, das normas que fundamentam a promoção da educação tributária, ou seja, a conscientização dos cidadãos, inclusive os menores de idade em fase escolar, acerca do dever cívico envolvido no pagamento de tributos.

Tais normas são instrumentos na busca da eficiência tributária em sua dimensão arrecadatória a médio e longo prazo, e encontram também fundamento expresso no art. 205 da Constituição (educação para o exercício da cidadania)⁴⁶. Na esfera federal, a ESAF (Escola de Administração Fazendária) é o órgão responsável por essa tarefa, promovendo, orientando e coordenando ações educativas junto ao Ministério da Educação e outros órgãos, para o alcance da educação tributária nas esferas estadual e municipal de ensino.⁴⁷

⁴⁶ "Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho." (grifo nosso).

⁴⁷ Para maiores detalhes acerca do Programa Nacional de Educação Fiscal fundamentado na Portaria Interministerial (Ministérios da Fazenda e da Educação) nº 413/2002, vejam-se as informações disponíveis no sítio da ESAF na internet: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnef/sobre-o-programa>. Acesso em: 19 set. 2017.

14 DIMENSÕES DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A ANÁLISE CRÍTICA DE SUA EFETIVAÇÃO PELOS PODERES ESTATAIS

Vejam-se abaixo quais são as principais dimensões identificáveis do princípio constitucional da eficiência da administração pública em matéria tributária:

- i) a eficiência em favor da arrecadação e administração tributárias;
- ii) a eficiência em favor de objetivos extrafiscais das normas tributárias⁴⁸;
- iii) a eficiência em favor dos direitos e solicitações dos cidadãos-contribuintes;

A eficiência em matéria tributária é, portanto, tridimensional, pois pode ser vista sob as três óticas acima indicadas. Quando se estiver a analisar as situações nas quais se pode argumentar com base no princípio da eficiência, deve-se identificar de que forma a eficiência deve se manifestar em suas diversas dimensões acima retratadas.

Dessas três dimensões da eficiência em matéria tributária, a eficiência extrafiscal poderia trazer uma indagação: seria ela propriamente uma "eficiência tributária"? Ou, sendo ela extrafiscal, deveria ser analisada sob outra ótica que não a tributária? Para o presente estudo, o uso de tributos (ou outras normas tributárias) para fins extrafiscais não arrecadatários e sim destinados a induzir condutas dos contribuintes ou cumprir outros objetivos do Estado brasileiro, é, por estranho que possa parecer em um primeiro momento, matéria tributária.

⁴⁸ Como bem explica Luís Eduardo Schoueri (**Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32-34), extrafiscalidade expressa gênero, dentro do qual encontramos duas espécies de normas extrafiscais: i) normas extrafiscais sem efeito indutor (normas tributárias sem objetivo de induzir comportamentos); ii) normas extrafiscais com efeito indutor de comportamentos (o ônus tributário é forte fator de estímulo ou desestímulo a certos comportamentos, sejam ou não ligados à atividade econômica). Lembre-se que as finalidades extrafiscais de qualquer espécie (indutoras ou não) devem encontrar suporte na Constituição Federal, não havendo espaço jurídico para a adoção de normas tributárias com quaisquer objetivos extrafiscais, pois os objetivos devem ser baseados na Constituição.

Isso porque as normas tributárias com conteúdo extrafiscal devem obediência às normas constitucionais tributárias (dentre elas os princípios da tributação) da mesma forma que as normas com conteúdo fiscal, apenas se lhes agregando conteúdos de extrafiscalidade que podem relativizar a obediência a certos princípios limitadores da tributação, desde que nas condições permitidas pela Constituição Federal. A análise das normas tributárias extrafiscais exige compreensão da intersecção entre o regime constitucional tributário e os princípios e regras atinentes à Ordem Econômica e à Ordem Social da Constituição. Tal inter-relacionamento é importante de ser visualizado quando se estiver a analisar a eficiência da administração pública no cumprimento de eventuais objetivos extrafiscais das normas tributárias.

Estudos sobre a eficiência da administração pública em matéria tributária também devem discriminar e avaliar juridicamente a validade ou não de diversas condutas do Poder Legislativo, do Poder Executivo e do Poder Judiciário, sob o prisma do princípio da eficiência da administração pública, incluindo aqui o exame das normas emanadas por tais poderes. Existem muitas situações nas quais teremos de considerar que tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Executivo participam conjuntamente ou sucessivamente na elaboração de atos que devem sofrer avaliação quanto ao cumprimento da exigência de eficiência.

Assim sendo, o Legislativo deve dar instrumentos ao cumprimento da exigência de eficiência por meio da legislação de sua responsabilidade, observando-se que a iniciativa de leis tributárias não é privativa do Poder Executivo. Normas tributárias (inclusive as exonerativas) podem ser elaboradas a partir da iniciativa do Legislativo, ainda que sofram posterior análise do Poder Executivo quando do momento da sanção/veto.⁴⁹

⁴⁹ Como o presente Autor já teve oportunidade de observar, em artigo anterior: "Lembre-se porém que a iniciativa de leis tributárias não é exclusiva do Poder Executivo, exceto no caso dos Territórios, conforme prescreve o art. 61, §1º da Constituição Federal de 1988. Apesar de influenciar na execução da política orçamentária, assuntos tributários podem ser tratados em projetos de lei conduzidos por iniciativa do Poder Executivo, Poder Legislativo, ou eventualmente até por meio de iniciativa popular, no teor do previsto no art. 61, §2º da Constituição." (PETRY, Rodrigo Caramori. Apontamentos sobre a problemática da tributação no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas** n.º 59. São Paulo: RT, novembro-dezembro/2004, p. 44 e nota de rodapé). O STF possui jurisprudência consolidada,

A “eficiência” enquanto conceito de qualidade ou de resultado difere do “princípio da eficiência” (diretriz para um estado ideal de coisas voltada para o bom agir da administração e seus melhores resultados). Daí porque é possível identificar se a eficiência está ou não sendo instrumentalizada nas normas abstratas e gerais (editadas pelo Legislativo ou pelo Executivo) e também nas atividades da administração pública (incluindo os atos administrativos caracterizáveis como normas individuais e concretas). Essa é, aliás, a tarefa exigida do legislador e do intérprete para que se cumpra a Constituição. Por isso a eficiência da administração pública pode ser instrumentalizada em normas legais, e, antes mesmo, no próprio agir do Poder Legislativo envolvido com o processo legislativo.⁵⁰

Nesse sentido, o princípio da eficiência da administração pública exige que o Poder Legislativo, em matéria tributária, busque legislar produzindo como resultado leis tributárias claras e de fácil compreensão, tudo na medida do razoável, pois se sabe que a legislação tributária trata de matéria complexa por sua própria natureza, já que o tributo persegue realidades econômicas multifacetadas, muitas vezes recheadas de aspectos técnicos e cada vez mais ramificadas em virtude da evolução e multiplicação das relações econômico-sociais.

sob a égide da Constituição de 1988, no sentido de autorizar a iniciativa de leis tributárias (seja a instituição, modificação, exoneração ou extinção de tributos) para o Executivo ou o Legislativo. Recentemente, inclusive, o Tribunal reafirmou tal entendimento em sede de repercussão geral no julgamento do ARE nº 743.480, como noticiou o Informativo STF de 04/11/2013 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Não há reserva de iniciativa de leis tributárias a chefe do Executivo, confirma STF.** In Informativo STF. Brasília: STF, 04 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=252606>>. Acesso em: 19 set. 2017). Sob a égide da Constituição de 1969 era diferente: o art. 57, I, daquela Carta constitucional atribuía competência exclusiva ao Chefe do Poder Executivo para iniciativa da propositura de leis tributárias.

⁵⁰ Ao tratar da eficiência, José Afonso da Silva (SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, p. 671) afirma que eficiência é um conceito que qualifica atividades, e não normas. Mas, ali vemos que o Autor está a tratar do conceito, não do princípio da eficiência, ao qual se dedica depois em seu texto. Portanto, não se pode afirmar que o referido Autor negou que o princípio da eficiência seja dirigido às normas, pelo contrário, o Autor afirma no mesmo texto que a própria Emenda nº 19/1998 previu mecanismos normativos para o cumprimento da eficiência da administração. Para nós, é possível qualificar uma atividade como eficiente; e qualificar uma norma como cumpridora (ou instrumentalizadora) do princípio da eficiência da administração pública.

Uma legislação por demais complexa e prolixa, com excessivo número de leis e de normas, com textos misturando assuntos totalmente diversos, contendo repetições desnecessárias, incongruências e outras atecnias, é uma legislação ineficiente, pois além de não atender às necessidades dos contribuintes, ainda prejudica a arrecadação dos tributos por gerar conflitos e discussões administrativas e judiciais que poderiam ser evitadas caso o legislador tomasse maiores cuidados na produção legislativa.

Daí a especial atenção que deve permear o trabalho do Poder Legislativo em respeito ao princípio da eficiência da administração pública, especialmente em matéria tributária, que por sua natureza, gera maiores dificuldades de elaboração legislativa. Por isso requer-se atenção redobrada do Legislativo na elaboração das leis tributárias e na análise e votação de medidas provisórias editadas pelo Executivo, inclusive em cumprimento da Lei Complementar nº 95/1998, que trata das exigências para a adequada elaboração das leis no Brasil (conforme previsto pelo § único do art. 59 da Constituição)⁵¹ e assim é um instrumento na busca da eficiência legislativa.⁵²

Note-se que, conforme já ressaltado aqui, eficiência é um conceito relacional, e disso decorre que o produto ou resultado da atuação do poder público não deve gerar efeitos colaterais que prejudiquem ou até anulem o esforço estatal. No caso da legislação tributária, ela pode se apresentar ineficiente na medida em que cause mais conflitos e divergências do que pacificação social. Os gastos gerados com debates judiciais posteriores devem ser avaliados e levados em conta pelo legislador da matéria tributária, antes de produzir uma eventual lei com baixa qualidade técnica.

Por final, também é preciso notar que o Poder Legislativo, ao elaborar uma lei tributária ou votar o texto de uma medida provisória a ser convertida em lei, também deve buscar efetivar no conteúdo da lei

⁵¹ “Art. 59. [...] Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

⁵² É certo, porém, que a efetividade/obrigatoriedade da LC nº 95/1998 é em parte frustrada pela própria lei, porque, além dela não prever sanções aos órgãos legiferantes que descumprirem seus mandamentos, seu art. 18 afirma o caráter obrigatório de eventual lei formalmente defeituosa: “Art. 18. Eventual inexactidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento.”

instrumentos de eficiência tributária, seja a eficiência arrecadatória, seja a eficiência no atingimento das finalidades extrafiscais, ou a eficiência no respeito aos direitos dos contribuintes. Essas três dimensões precisam ser pensadas.

De outro lado, a clareza e a harmonia devem permear a regulamentação expedida pelo Poder Executivo, permitindo uma aplicação segura e sem multiplicação de conflitos com os contribuintes. A eficiência na regulamentação da lei pelo Poder Executivo significa evitar conflitos desnecessários com os contribuintes, porque conflitos administrativos ou judiciais gastam energia, tempo e recursos preciosos da administração pública e também acabam por prejudicar os contribuintes.

O Poder Executivo, ao instituir medidas provisórias, ao regulamentar a legislação já existente e ao executar os atos próprios de sua função em matéria tributária deve se curvar as exigências da eficiência da administração pública da mesma forma, procurando dar instrumentos para sua realização.

E o Poder Judiciário, ao julgar os conflitos entre o Fisco e os cidadãos, também deve procurar dar efetividade ao princípio da eficiência, realizando suas exigências, além de buscar em sua atividade judicante as qualidades de uma justiça eficiente, o que requer celeridade e o devido atendimento às necessidades do erário ao mesmo tempo em que se respeitam os direitos dos cidadãos-contribuintes.

Enfim, os estudos sobre a eficiência e políticas tributárias devem se preocupar em apontar como deve ser cumprido o princípio da eficiência da administração pública em cada área de atuação dos Poderes em matéria tributária, observando-se a prevalência de alguma de suas dimensões, já indicadas em tópico anterior: i) pró-arrecadatória; ii) pró-indutora; iii) pró-contribuinte.⁵³

⁵³ Aqui se usam essas expressões “pró-arrecadatória” e “pró-contribuinte” apenas a título de simplificação textual, ainda que não devam ser consideradas radicalmente antagônicas, porque a arrecadação tributária, ao menos em tese, deve ser vista como algo positivo ao contribuinte, uma vez que os tributos no plano ideal/teórico financiam o desempenho dos serviços públicos essenciais e os benefícios sociais e macroeconômicos oferecidos pelo Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

REFERÊNCIAS⁵⁴

- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Coleção Pesquisas Tributárias (nova série) nº 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006.
- COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** (exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte). São Paulo: Malheiros, 2007.
- FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. 2ª ed., Curitiba: Juruá, 2012.
- RIBEIRO, Marcelo Miranda. **Administração tributária cibernética: o interesse público e o princípio da eficiência como critérios de legitimidade**. Curitiba: Juruá, 2013.
- PUGLIESI, Fabio. **Contribuinte e Administração Tributária na globalização**. Curitiba: Juruá, 2010.
- OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal: eficiência e inteligência fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.
- SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da Administração Tributária e a garantia de direitos fundamentais**. Curitiba: Íthala, 2016.
- SILVEIRA, Raquel Dias da. **Gestor fazendário e a Administração Tributária do Estado de Minas**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; BASTOS, Frederico Silva. Administração tributária eficiente, democracia e desenvolvimento: experiências internacionais sobre índices de transparência fiscal e sua utilidade para o Brasil. **Revista Discente DIREITO GV - redGV**, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 11-30, ago. 2012. ISSN 2238-9806. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdiscentegv/article/view/23835>>. Acesso em: 20 set. 2017.
- LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Brasil, v. 2, n. 1, p. 273-292, dez. 2014. ISSN 2319-0558. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>>. Acesso em: 20 set. 2017.
- ⁵⁴ Excepcionalmente, por razões de espaço editorial, optou-se aqui por apresentar apenas a bibliografia consultada e citada no artigo, deixando de apresentar outros tipos de referência documental (que incluiriam, no caso, atos jurídico-normativos e decisões de órgãos judicantes).

- POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARINS, James (Coordenador). **Tributação e política**. Tributação em Debate (vol. 6). Curitiba: Juruá, 2005.
- VASCONCELLOS, Roberto França de (Coordenador). **Direito tributário: política fiscal**. 2ª ed, Série GVLaw. São Paulo: Saraiva e FGV Direito SP, 2016.
- PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas**. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 2017.
- ROCHA, Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal: uma análise sob a óptica do Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Direito tributário e reforma do sistema**. Coleção Pesquisas Tributárias Nova Série, vol. 9. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- PIRES, Manoel Carlos de Castro. **Política fiscal e ciclos econômicos: teoria e a experiência recente**. Rio de Janeiro: Elsevier, FGV e IBRE, 2017.
- PINTO, Marcio Percival Alves; JÚNIOR, Geraldo Biasoto (Coordenadores). **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas: UNICAMP, 2006.
- LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro (Organizador). **Caminhos da política fiscal do Brasil**. São Paulo: Editora UNESP, 2013.
- HERD, Richard; BRONCHI, Chiara. **Increasing efficiency and reducing complexity in the tax system in the United States**. OECD Economics Department Working Papers, nº 313, Paris: OECD Publishing, 2001. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/641187737504>>. Acesso em: 20 set. 2017.
- KOSSMANN, Edson Luís. **Constitucionalização do princípio da eficiência na Administração Pública**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2015.
- JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.
- GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002.
- GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado**. Barueri: Manole, 2003.
- DIAS, Jefferson Aparecido. **Princípio da eficiência e moralidade administrativa**. 2ª ed., Curitiba: Juruá, 2009.
- SANTOS, Alvacir Correa dos. **Princípio da eficiência da administração pública**. São Paulo: LTr, 2003.
- MORAIS, Dalton Santos. Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, v. 237, p.

- 165-196, jul. 2004. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44371/44821>>. Acesso em: 20 set. 2017.
- LEITE, Rosimeire Ventura. O princípio da eficiência na Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 226, p. 251-264, out. 2001. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47245/66007>>. Acesso em: 20 Set. 2017.
- LIMBERGER, Têmis; KOSSMANN, Edson Luís. O princípio constitucional da eficiência ante o Estado (in) suficiente. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 273, p. 287-311, set. 2016. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66664/64688>>. Acesso em: 20 set. 2017.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2017.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. *El derecho administrativo en el siglo XXI. Anuário da Faculdade de Direito da Universidade da Coruña (revista jurídica interdisciplinar internacional) nº 13*. Coruña: Universidade da Coruña, 2009, p. 633.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- FROYEN, Richard T. **Macroeconomia**. 5ª edição (tradução de Esther E. H. Herskovitz e Cecília C. Bartalotti; revisão técnica de Roland Veras Saldanha Júnior). São Paulo: Saraiva, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas tributárias nova série. Vol. 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 65-75.
- SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1950, v. 2.
- MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas tributárias nova série. Vol. 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 45-60.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Princípio da**

eficiência em matéria tributária. Pesquisas tributárias nova série. Vol. 12. São Paulo: CEU e Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 90-107.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PETRY, Rodrigo Caramori. Apontamentos sobre a problemática da tributação no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 59.** São Paulo: RT, novembro-dezembro/2004, p. 40-56

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo.** 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

PRIVATIZAÇÃO DA CASA DA MOEDA DO BRASIL

Raquel Dias da Silveira¹

INTRODUÇÃO

Há mais de trezentos anos, precisamente em 8 de março de 1694, foi criada por Dom Pedro II a Casa da Moeda do Brasil, com objetivo de fabricar moedas com ouro proveniente da mineração. No ano seguinte, eram produzidas as primeiras moedas brasileiras.

A estrutura formal atual foi concebida pela Lei n° 5.895 de 19 de junho de 1973. A mesma Lei também previu o monopólio da emissão de papel-moeda, moeda metálica, selos postais, moedas comemorativas, fichas telefônicas e passaportes. Pela Lei n° 11.488 de 15 de junho de 2007 incluiu-se a emissão de selos de controle fiscal de cigarros e bebidas. A Casa da Moeda também pode fabricar bilhetes magnetizados, diplomas, certificados e medalhas de condecorações.

Seu Estatuto Social foi aprovado pelo Decreto n° 2.122/1997.

Localiza-se em Santa Cruz, Zona Oeste do Rio de Janeiro, num complexo industrial inaugurado em 1984. Suas instalações ocupam aproximadamente 120.000 m² de área edificada.

¹ Doutora e Mestre em Direito Administrativo pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professora de Direito Administrativo do Centro Universitário UniBrasil. Advogada.

COORDENADOR

Octavio Campos Fischer

DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL

AUTORES PARTICIPANTES

Alexandre Godoy Dotta
Bruno Meneses Lorenzetto
Carlos Eduardo Koller
Igor de Souza Dantas
José Osório do Nascimento Neto
Juliano Eduardo Lirani
Marco Antônio Lima Berberi
Marina Michel de Macedo Martynychen
Octavio Campos Fischer
Raquel Dias da Silveira
Rodrigo Caramori Petry
Valter Fernandes da Cunha Filho

1ª Edição - Curitiba - 2017

Instituto Memória Editora

CENTRO DE ESTUDOS DA CONTEMPORANEIDADE

O presente livro reúne estudos e pesquisas relacionados com o tema Políticas Públicas e Direito, nos mais variados campos dogmáticos deste.

Os autores que aqui prestam sua colaboração são pesquisadores que já de alguns anos dedicam-se a essa rica e atual temática, mas que se mostra muito complexa diante das dificuldades de operacionalizar a concretização dos comandos constitucionais no Brasil do século XXI. É possível dizer que não basta a previsão constitucional de valores que se deseja realizar se não há políticas públicas bem desenhadas para esse desiderato, como também vontade política. Portanto, o pesquisador há de sair do campo meramente teórico para voltar-se, também, para a práxis política atual, debruçando-se sobre dados e elementos que possam contribuir para uma investigação mais completa desse importante problema.

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer

Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná. É professor de Direito Tributário do Mestrado, da Especialização e da Graduação no Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil. Foi professor colaborador do programa de mestrado em direito do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP/DF) em 2012 e 2013. Foi Vice-Coordenador do Programa de Mestrado em Direito do UniBrasil (2010-2011). Foi Conselheiro Estadual da OAB/PR. Foi Presidente do Instituto de Direito Tributário do Paraná/PR. Direito Constitucional – NUPECONST do Programa de Mestrado do UniBrasil. Advogado.



Instituto Memória

Centro de Estudos da Contemporaneidade

www.institutomemoria.com.br

ISBN 978-85-5523-189-6



9 788555 231896 >
www.institutomemoria.com.br

COORDENADOR

Octavio Campos Fischer

Direito e POLÍTICAS PÚBLICAS no Brasil

AUTORES PARTICIPANTES

Alexandre Godoy Dotta

Bruno Meneses Lorenzetto

Carlos Eduardo Koller

Igor de Souza Dantas

José Osório do Nascimento Neto

Juliano Eduardo Lirani

Marco Antônio Lima Berberi

Marina Michel de Macedo Martynychen

Octavio Campos Fischer

Raquel Dias da Silveira

Rodrigo Caramori Petry

Valter Fernandes da Cunha Filho

Instituto Memória