



REVISTA DIGITAL DE DIREITO ADMINISTRATIVO

FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Seção: Artigos Científicos

A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a Moral Tributária dos contribuintes

The application of efficiency's duty the Tax Public Administration and its relationship with the Tax Morale

Leandro Manoel Matias de Lima

Resumo: A presente pesquisa visa à análise da aplicação do dever de eficiência à Administração Tributária, tendo por base sua operacionalidade e aplicação em respeito à Constituição da República Federativa do Brasil e seus valores. Como forma de inserção da eficiência na lógica de promoção dos direitos humanos, almejada pela Constituição de 1988, a pesquisa também se dedica às modernas teorias da Moral Tributária dos Contribuintes, como forma de melhorar o aparelho arrecadatório nacional e atender às legítimas expectativas dos cidadãos.

Palavras-chave: eficiência administrativa; operacionalização; Administração Tributária; moral tributária; direitos humanos.

Abstract: This research aims to analyze the application of administrative efficiency to Tax Administration, base ad on its operation and implementation in deference to the Constitution of the Federative Republic of Brazil and its constitutional values. As a means to insert the efficiency in the human rights promotion's logic desired by the 1988 Constitution, this research is also addresses modern theories of Tax Morale as a way to improve the national revenue collection system and to satisfy the legitimate expectations of citizens.

Keywords: administrative efficiency; operationalization; tax administration; Tax Morale, human rights.

DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v2n1p273-292>

Artigo submetido em: setembro de 2014 **Aprovado em:** dezembro de 2014

Este conteúdo está protegido pela lei de direitos autorais. É permitida a reprodução do conteúdo, desde que indicada a fonte como "Conteúdo da Revista Digital de Direito Administrativo". A RDDA constitui veículo de excelência criado para divulgar pesquisa em formato de artigos científicos, comentários a julgados, resenhas de livros e considerações sobre inovações normativas.

A APLICAÇÃO DO DEVER DE EFICIÊNCIA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM A MORAL TRIBUTÁRIA DOS CONTRIBUINTE

Leandro Manoel Matias de LIMA*

Sumário: 1 Introdução; 2 A introdução da eficiência como princípio geral da Administração Pública; 3 Eficiência na legislação infraconstitucional; 4 Conceito e operacionalização do dever de eficiência; 5 Eficiência como dever de produzir o máximo com o mínimo; 6 Eficiência como dever de atuação satisfatória; 7 O dever de eficiência e o princípio da legalidade; 8 Operacionalidade da eficiência; 9 A eficiência como praticidade da tributação: o respeito à igualdade; 10 Tax Morale e eficiência tributária; 11 Conclusão; 12 Referências bibliográficas.

1 Introdução

O chamado princípio da eficiência administrativa é alvo de controvérsias doutrinárias e de poucas explicações, principalmente quanto a sua esfera de operação. Isso é ainda mais verdadeiro com respeito à Administração Tributária, sobretudo pelos preconceitos iniciais com a conjugação das expressões “eficiência” e “arrecadação tributária”, as quais remetem o senso comum a um pensamento sobre a maior oneração dos cidadãos e o desrespeito aos “direitos de propriedade”. Na literatura especializada, o vocábulo “dever de eficiência da Administração Tributária” e sua implícita exigência de maior arrecadação tributária também carregam um estigma, uma vez que teorias sobre o aumento da eficiência arrecadatória já surgiram no passado, quase sempre ligadas a regimes ditatoriais violadores dos direitos humanos. Como exemplo desse entendimento no século XX, há a *teoria da interpretação econômica do fato gerador*, de Enno Becker, positivada no Código Tributário Alemão de 1919 e ampliada pela necessidade de arrecadação do regime nazista, de modo a desvincular a cobrança tributária do próprio princípio da legalidade. Ainda hoje, muitos autores — alguns dos quais apresentados ao longo da presente pesquisa — continuam a tentar conciliar eficiência e legalidade ou mesmo a negar a existência da eficiência administrativa devido a esse antagonismo.

A presente pesquisa insere-se nesse contexto de harmonização entre o dever de eficiência administrativa, o princípio da legalidade e o princípio da igualdade, em particular quando aplicados à Administração Pública Tributária. Para tanto, há necessidade de uma visão operacional, de modo que a aplicação do dever administrativo de eficiência aos órgãos e entidades da Administração Tributária possa ser efetivado e, ao mesmo tempo, controlado, sem sobreposições a outros princípios e

* Bacharel em Direito pela Faculdade de Campinas, com habitação em Direito Público e Economia do Setor Público. Pós-Graduando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogado em Campinas e São Paulo.

direitos fundamentais, mas sim em harmonia com eles. Neste trabalho, seguiremos a visão principiológica de Humberto Ávila para extremar o âmbito de aplicação das diferentes espécies de norma existentes no ordenamento jurídico brasileiro. A partir dessa premissa, traçaremos a aplicabilidade do que chamamos de dever de eficiência dentro do âmbito da Administração Pública Brasileira, mais especificamente a Administração Tributária.

Nosso objetivo, entretanto, não é apenas harmonizar legalidade e eficiência. O dever de eficiência deve ser inserido na lógica não apenas de proteção dos direitos humanos, mas de sua promoção. Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, expressos no art. 3º da CF, devem ser vistos como o ponto de chegada desejado pelo constituinte originário, de modo que toda a interpretação da legislação constitucional deve seguir esse objetivo com a intenção de promovê-lo. Não é diferente com a eficiência, que deve ser também um modo de promoção dos objetivos fundamentais. Assim, não apenas os recursos públicos devem ser voltados a esses fins, mas a própria realização do dever de eficiência deve contribuir para que o estado ideal de coisas, almejados pelos princípios do art. 3º da CF, seja alcançado.

As teorias modernas a respeito da promoção da chamada *Tax Morale* — Moral Tributária dos Contribuintes, entre nós — aplicam-se ao dever de eficiência nesse sentido de obrigar que a sua própria implementação também implique passos para alcançar os programas obrigatórios definidos pela Constituição Federal.

2 A introdução da eficiência como princípio geral da Administração Pública

Costuma-se dizer que o “princípio da eficiência” foi incluído na Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 19/98, também conhecida como Emenda da Reforma Administrativa ou, ainda, “Emendão”. A origem do princípio na emenda fora a Mensagem Presidencial 886/95, principalmente no que diz respeito ao aumento da eficiência dos órgãos estatais para a superação da crise fiscal e a retomada do desenvolvimento¹, como se nota da Exposição de Motivos Interministerial 49/95, originalmente anexa à mensagem:

Para este Governo, a reforma administrativa é componente indissociável do conjunto das mudanças constitucionais que está propondo à sociedade. São mudanças que conduzirão à reestruturação do Estado e à redefinição do seu papel e da sua forma de atuação, para que se possa alcançar um equacionamento consistente e duradouro da crise.

¹ O princípio da economicidade, por sua vez, já estava previsto expressamente na redação originária do art. 70 da CF/88, e, segundo Torres (2013, p. 99), informa o orçamento público, no sentido de produzir o máximo de bens e serviços com o mínimo de receita, e a fiscalização das contas públicas. Apesar de a eficiência já estar implícita na Constituição, a sua posterior inserção como princípio expresso é uma demonstração a mais de seu âmbito de aplicação diverso.

O revigoramento da capacidade de gestão, de formulação e de implementação de políticas nos aparatos estatais será determinante para a retomada do desenvolvimento econômico e o atendimento às demandas da cidadania por um serviço público de melhor qualidade. Além disso, o aumento da eficiência do aparelho do Estado é essencial para a superação definitiva da crise fiscal.

A revisão de dispositivos constitucionais não esgota a reforma administrativa, mas representa etapa imprescindível ao seu sucesso, promovendo a atualização de normas, concomitante à remoção de constrangimentos legais que hoje entravam a implantação de novos princípios, modelos e técnicos de gestão.

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 controle 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 servidores prestados ao cidadão (EM Nº 49/95, p. 1 e seguintes).

Nota-se, na exposição de motivos, o uso do termo “eficiência” em seu sentido econômico, como uma melhora da capacidade de gestão, de modo a possibilitar o desenvolvimento econômico e por fim à crise fiscal e financeira, mas também com a pretensão de atingir objetivos sociais: melhorar os serviços públicos ofertados à população. De fato, o Plano Diretor da Reforma do Estado, de 1995, buscava uma quebra com a antiga “Administração Burocrática” — que tinha como princípios orientadores o formalismo, a profissionalização burocrática dos funcionários, a hierarquização funcional e a impessoalidade dos agentes públicos — e a implementação da chamada “Administração Pública Gerencial” — que é orientada pela eficiência da Administração Pública e pela qualidade dos serviços a serem prestados (PLANO DIRETOR DA REFORMA DO ESTADO, 1995, p. 15-16).

A Mensagem Presidencial 886/95 deu origem à Proposta de Emenda Constitucional 173/95, de autoria do Poder Executivo. Vale notar, entretanto, que a primeira proposta apresentada ao Congresso Nacional não incluía a eficiência entre os princípios da Administração Pública². Posteriormente, foi acrescida a expressão “eficiência dos serviços públicos”, contra a qual Paulo Modesto (2000, p. 111) ergueu grande objeção, pois além de redundante com o art. 175 da CF, tal expressão não poderia ser classificada como princípio geral, por restringir-se apenas aos serviços prestados pela Administração Pública à população, sem considerar suas outras atividades. Ao final, a PEC 173/95 foi convertida na Emenda Constitucional 19/98, e trouxe a seguinte redação ao *caput* do art. 37 da CF:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos

² A respeito da versão original da PEC 173/95, ver o Diário do Congresso Nacional (1995, p. 24-30).

princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte (...).

Portanto, a EC 19/98 traz a eficiência expressamente como princípio geral da Administração Pública. Todavia, segundo Modesto (2000, p. 108 e ss.), a Constituição Federal já apresentava de forma explícita o princípio da eficiência, pois considera que não há outra forma de entender o art. 74, II, da CF³ — que trata do controle de resultados interno aos Poderes — se não como uma obrigação de eficiência e eficácia da gestão orçamentária e financeira, sujeita, inclusive, a controle de resultados, além de obrigar a comunicação imediata ao Tribunal de Contas da União (TCU) de qualquer irregularidade em quaisquer dos aspectos que foram objetos desse controle e responsabilização solidária do agente público comitente de qualquer desvio, erro ou fraude (art. 74, §1º, da CF). Implicitamente, a obrigação de eficiência no agir da Administração Pública estaria na competência do Tribunal de Contas em realizar auditorias operacionais para avaliar a legitimidade e a economicidade dos atos praticados pela Administração, de forma independente das auditorias contábeis, financeiras e patrimoniais (art. 71, VII, da CF). Conclui, assim, que a *eficácia* e a *eficiência* são qualidades do agir administrativo que são obrigatoriamente avaliadas no controle de todos os órgãos (Administração Direta) e entidades (Administração Indireta) vinculados ao Estado-Administração, no âmbito de qualquer um dos Três Poderes e que esses controles não fariam sentido se a Administração Pública fosse livre para atuar como desejasse, sem haver uma obrigação de atuação eficiente. Modesto também identifica defesas do dever da eficiência na doutrina, a exemplo de Hely Lopes Meirelles, e na jurisprudência do STF (Recurso em Mandado de Segurança - RMS 2201/DF, 1954) e do STJ (Recurso Especial - REsp169876/SP, 1998, e Recurso Ordinário em Mandato de Segurança - ROMS 5590-DF, 1996). Harger (1999, p. 181 e seguintes), do mesmo modo, considera o princípio da eficiência uma consequência lógica do princípio do Estado de Direito, uma vez que a lei, como expressão da vontade geral, sempre busca a sua ótima aplicação. Nesse sentido, para o autor, a inclusão da eficiência entre os princípios gerais da Administração Pública seria particularmente relevante nos atos discricionários, pois obrigaria o Administrador a tomar a melhor decisão possível entre aquelas disponíveis.

Junto à positivação constitucional expressa da eficiência como princípio geral da Administração Pública, a EC 19/98 trouxe outros mecanismos materiais que visam a aumentar a eficiência da atuação da Administração Pública⁴. Em 19 de dezembro de

³ Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

⁴ Como um exemplo disso, há a criação dos “contratos de gestão”, que permitem o aumento da autonomia orçamentária e financeira de órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta por meio de um contrato que estabelece metas a serem alcançadas por eles (art. 37, §8º, da CF).

2003, a Emenda Constitucional 42/03 segue a lógica da aplicação da eficiência à Administração Pública, referindo-se explicitamente à Administração Tributária:

Art. 37 [...] XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

O teor do dispositivo constitucional remete-nos claramente à ideia do atuar eficiente da Administração Tributária em seu objetivo de facilitar a arrecadação dos impostos, tanto para si quanto para o contribuinte, tema ao qual retornaremos ao longo deste trabalho.

3 Eficiência na legislação infraconstitucional

O dever de eficiência foi introduzido explicitamente no ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto Lei 200/67 (Decreto da Reforma Administrativa Federal), que, em seus artigos 13, 14 e 25, V, dispõe sobre a obediência administrativa ao “controle de resultados”. O art. 26, III, desse Decreto-Lei dispõe, igualmente, a respeito da supervisão ministerial de eficiência das entidades da Administração Indireta e seu art. 25, VII, traz disposição sobre o “sistema de mérito”, a pedra de torque para o funcionalismo público especializado.⁵

⁵ Disposições legais citadas do Decreto-Lei 200/67:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Art. 25. A supervisão ministerial tem por principal objetivo, na área de competência do Ministro de Estado: [...]

V - Avaliar o comportamento administrativo dos órgãos supervisionados e diligenciar no sentido de que estejam confiados a dirigentes capacitados; [...]

VII - Fortalecer o sistema do mérito.

Art. 26. No que se refere à Administração Indireta, a supervisão ministerial visará a assegurar, essencialmente: [...]

III - A eficiência administrativa.

Também antes da EC19/98, a Lei 8987/95, no seu art. 6º, §1º, já trazia a “eficiência” como uma condição do serviço público adequado⁶ e a Lei 8.443/92, que dispõe sobre o Tribunal de Contas da União, traz o dever de eficiência em diversos de seus dispositivos, além de diferenciá-lo da eficácia e da economicidade⁷.

Após a EC 19/98, a eficiência foi incluída, redundantemente, na redação do art. 2º da Lei 9784/99 (Lei do Processo Administrativo Federal)⁸.

Ao final, concluímos que o fato de a eficiência ter sido incluída na redação do art. 37 da CF como um princípio geral da Administração Pública apenas em 1998 não significa que alguma vez a Administração esteve autorizada a agir com des zelo. Todavia, conforme vê-se pelo Plano Diretor de Reforma do Estado, havia necessidade de modernização do aparato estatal e a positivação expressa de um princípio, ainda que de forma redundante, traz força à discussão doutrinária e jurisprudencial. Por isso a afirmação contemporânea quanto à discussão a respeito da inclusão do princípio por parte de Modesto, para quem “o princípio da eficiência, embora não seja novo em nosso sistema jurídico, merece ser revigorado” (MODESTO, 2000, p. 114).

4 Conceito e operacionalização do dever de eficiência

Uma vez que verificamos como o dever de eficiência está presente na Constituição e no direito positivo brasileiro, devemos limitar o seu conceito e, assim, o seu alcance, de modo que possa ser aplicado na prática. Antes, porém, analisaremos a visão que exige o mínimo gasto de recursos e o máximo de resultados e explicaremos porque ela restringe a atuação da Administração Pública na prática.

5 Eficiência como dever de produzir o máximo com o mínimo

Partiremos do verbete “Administração Pública – Princípios: eficiência”, do Dicionário Brasileiro de Direito Constitucional (2012, p. 37):

O Princípio da Eficiência foi incluído no caput do art. 37 por força da Emenda Constitucional 19, de 4-6-1998, e reúne três ideias centrais: prestabilidade, pois o atendimento prestado pela Administração Pública deve ser útil ao cidadão; presteza, porque os agentes públicos devem atender o cidadão com rapidez; e economicidade, porquanto a satisfação do cidadão deve ser alcançada do modo menos oneroso possível ao erário público. Tais características dizem respeito quer ao procedimento (presteza, economicidade), quer aos resultados (prestabilidade), centrados na relação administração pública/cidadão. Em outras palavras, para satisfazer o

⁶ Lei 8987, art. 6º, §1º: § 1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

⁷ Art. 90, § 2º, da Lei 8443/92: § 2º No relatório anual, o Tribunal apresentará análise da evolução dos custos de controle e de sua eficiência, eficácia e economicidade.

⁸ Lei 9784/1999, art. 2º: A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

princípio constitucional da eficiência, a Administração Pública deve atender o cidadão na exata medida da necessidade deste e com agilidade, mediante adequada organização interna e ótimo aproveitamento dos recursos disponíveis.

O Dicionário Brasileiro de Direito Constitucional assume que a eficiência é dever tanto no modo de agir da Administração Pública — seu *modus operandi* — quanto no resultado, o qual deve ser útil ao cidadão. Em outras palavras, leva à conclusão de que a Administração deve realizar o melhor possível com a menor onerosidade. Essa definição mantém as diretrizes apontadas pela pesquisa de Timm e Toniolo (2007, p. 43-54), a qual conclui que a doutrina brasileira tende a considerar a eficiência como “boa administração”, levando em conta o sentido econômico, ou seja, o melhor resultado com a menor despesa. Moreira Neto (2014, p. 115 e seguintes) explica esse fato de forma histórica, uma vez que o conceito de eficiência foi elaborado na Revolução Industrial como a relação entre um produto útil e aquele que, em termos teóricos, seria possível conseguir com a utilização dos meios empregados, passando depois à Economia, dentro da qual aproxima-se muito do conceito de produtividade (relação entre o produto e o insumo) e depois sendo trazido ao Direito. Humberto Ávila (2005, p. 19), no mesmo sentido, explica, com base em Dennis Galligan, que o tema da eficiência já era objeto de discussão no direito anglo-saxão, com esses aspectos econômicos, sob o título *efficiency* (atingir o máximo do fim com o mínimo de recursos).

Todavia, essa definição leva em conta apenas os serviços públicos prestados ao cidadão e pouco tem a nos dizer sobre a própria organização da Administração Pública e menos ainda sobre o desempenho da Administração Tributária na arrecadação dos impostos e contribuições. Devemos, portanto, aprofundarmo-nos neste tema em busca de uma definição mais ampla. Entretanto, desde logo, excluiremos a hipótese de a eficiência ser apenas o dever da Administração Pública atuar apenas pelo modo menos dispendioso sem considerar qualquer outra qualidade da sua atuação, como poderiam sugerir alguns autores. De fato, a Administração Pública terá o dever de escolher o meio menos dispendioso, mas apenas se “ficarem inalteradas, *ceteris paribus*, a restrição dos direitos dos administrados e o grau de realização dos fins administrativos” (ÁVILA, 2005, p. 21). Igualmente, essa posição que tende a reduzir a eficiência à economicidade, a qual é informadora do orçamento público e da fiscalização material das contas públicas, determinando que o mínimo de receita seja capaz de produzir o máximo de bens e serviços (TORRES, 2013, p. 99), desconsidera que os atos administrativos nunca terão apenas um efeito e todos esses efeitos devem ser considerados na escolha do agir. Nesse sentido, as palavras de Humberto Ávila:

Com efeito, de uma medida administrativa podem surgir efeitos relacionados a vários fins que a administração deve atingir, uns primários, outros secundários. A avaliação de todos os fins administrativos afasta o dever de considerar o menor custo como excludente do exame de outros

fins. O menor custo é, tão-só, um dos vários elementos a serem considerados (ÁVILA, 2005, p. 20).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2011, p. 84) traz uma visão mais operacional da eficiência, ligando-a a dois aspectos que devem ser considerados: eficiência quanto ao modo de agir do agente público (que deve desempenhar-se da melhor forma) e eficiência no modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública, a fim de alcançar os melhores resultados na prestação dos serviços públicos.

Outro aprofundamento na visão econômica é dado por José Afonso da Silva (2006, p. 671 e seguintes), para quem a eficiência qualifica atividades, e não normas, e tem por seu conteúdo a relação entre meios e resultados, do mesmo modo que nas ciências econômicas. Porém, discorda da transposição de um conceito econômico para o Direito sem cuidados, uma vez que o âmbito eminentemente público do Direito deve ser reconhecido nesse caso, pois a produção de bens públicos, em oposição aos bens privados, é regida pelo princípio da não exclusão. Não há como negar a alguém a utilização de um bem público, por isso a visão econômica de consumo não é a mais adequada a eles. Na esfera dos bens privados, escolhemos o que queremos e pagamos por isso, enquanto que os bens públicos são financiados, principalmente, pelos tributos, cujas alocações independem das preferências individuais⁹. Assim, apesar de ser um conceito econômico, que liga *input* a *output* (menor dispêndio ocasionando o melhor resultado), a eficiência nesses termos não basta ao Direito. Com base nessas premissas, o autor conclui que a eficiência traduz-se no melhor emprego de recursos e meios (humanos, materiais e institucionais) para melhor satisfazer as necessidades coletivas em um regime de igualdade entre os usuários. Desse modo, o desempenho das atribuições de toda a Administração Direta e das entidades da Administração Indireta é “fator de eficiência em cada área da função governamental” (SILVA, 2006, p. 672).

O posicionamento desses autores deixa claro que o Direito Administrativo em todas as suas facetas (incluindo a Administração Tributária) deve ser voltado a atender ao interesse público. Entretanto, a exigência de “melhor emprego de recursos e meios para melhor satisfazer as necessidades coletivas em um regime de igualdade entre os usuários” (SILVA, 2006, p. 672) parece-nos tornar difícil a operação e o controle da eficiência. Ora, “melhor” é um avaliativo que indica qualidade. Em outras palavras, estar-se-ia obrigando a Administração a sempre escolher o meio mais eficiente em termos de qualidade. Porém, essa exigência não permitiria à Administração escolher o modo mais eficiente em uma avaliação quantitativa ou em uma avaliação probabilística, além de obrigá-la a tantas pesquisas que inviabilizaria sua célere atuação (ÁVILA, 2005, p. 22). O que a primeira vista pode parecer preciosismo linguístico de nossa parte fica bem claro ao imaginarmos uma situação em que o

⁹ Deveras, a grande maioria da população seria fortemente contrária a um aumento do aparelho fiscalizatório da Administração Tributária, por exemplo.

melhor meio a ser tomado possa não ser estatisticamente o que oferece resultados mais previsíveis ou que alcance o maior número de pessoas. Ávila (2005, p. 22), pensando nesses termos, dá o exemplo de duas vacinas para uma doença: a primeira imuniza contra todos os efeitos da doença, mas não tem sua eficácia comprovada para a população; a segunda, por sua vez, evita apenas os principais sintomas, mas é estatisticamente eficaz para todos. O exemplo de Ávila ajuda-nos a pensar em vários outros casos paradigmáticos em que o meio que melhor promove uma solução pode não fazê-lo mais intensamente ou com mais certeza que outro meio. Vê-se que há diferentes modos de se escolher um meio eficaz para promover um fim e que a finitude dos recursos públicos e as possibilidades científicas e práticas de escolha devem ser fortemente consideradas. Simplesmente exigir que a Administração escolha o “melhor” é tornar o dever de eficiência de difícil operação prática frente ao caso concreto¹⁰. Concluímos que restringir a eficiência à escolha apenas da melhor solução é um engessamento à Administração Pública, que deveria ter que realizar estudos enormes (e muitas vezes totalmente inconclusivos) para atos mínimos, o que tornaria inviável a sua atuação.

6 Eficiência como dever de atuação satisfatória

Modesto (2000, p. 113 e seguintes) prefere ligar a eficiência a três deveres: a ação a ser tomada deve ser idônea (ou seja, eficazmente apoiar o fim a que se destina), econômica (otimizada, no sentido de maximizar a menor quantidade de recursos para atingir o fim) e satisfatória (a ação deve ser dotada de qualidade, no sentido de melhorar a situação inicial no campo em que se aplica). De acordo com o autor, esses três atributos da ação eficiente inserem-se nas duas dimensões indissociáveis¹¹ que qualificam a eficiência no mundo jurídico: a racionalidade e a otimização no uso dos meios e a satisfatoriedade dos resultados da atuação da Administração Pública (MODESTO, 2000, p. 112-113). Isso faz com que a eficiência aproxime-se muito do chamado “princípio da boa administração”. Com base nessas considerações, Modesto define a eficiência como:

a exigência jurídica, imposta à administração pública e àqueles que lhe fazem as vezes ou simplesmente recebem recursos públicos vinculados de subvenção ou fomento, de atuação idônea, econômica e satisfatória na realização das finalidades públicas que lhe forem confiadas por lei ou por ato ou contrato de direito público (MODESTO, 2000, p. 114).

¹⁰ Além do fato de que nem sempre é possível identificar qual a melhor ação, a mais intensa ou a mais provável de alcançar o resultado, uma vez que essas informações muitas vezes não estão disponíveis ou dependem muito das circunstâncias, de modo que impeça sua obtenção (ÁVILA, 2006, p. 22).

¹¹ O que diferencia a eficiência na Ciência Jurídica é a existência dessas duas dimensões conjugadas: otimização dos meios e qualidade do resultado da ação. Nas ciências econômicas costuma-se considerá-la apenas como o “correto aproveitamento dos recursos e meios disponíveis em função dos fins prezados” (MODESTO, 2000, p. 112).

Ávila (2005, p. 23), por sua vez, entende a eficiência como a própria distribuição constitucional dos fins que a Administração Pública deve alcançar. Pela lógica, o autor entende que a atribuição de fins à Administração Pública obriga-a a adotar medidas que promovam minimamente esses fins e proíbe-a de adotar medidas que são contrárias a esse fim. O dever de eficiência, então, seria essa exigência de que a Administração promova minimamente¹² os fins que lhe são atribuídos em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos. Assim, conclui de forma similar a Modesto que

O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de promoção satisfatória dos fins atribuídos à administração pública, considerando promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim (ÁVILA, 2005, p. 24).

Adotaremos, neste trabalho, a posição desses dois autores, uma vez que é aplicável a todos os âmbitos da Administração e pode ser aplicada de forma empírica sem levar a um engessamento da atividade administrativa. Assim, quando voltamos à Administração Tributária, a eficiência traduz-se na sua atuação idônea e econômica não só na arrecadação dos tributos, mas também na constituição do crédito e na fiscalização e auxílio aos contribuintes, devendo promover esses fins (realizar a constituição e a cobrança do crédito tributário, evitar fraudes e sanar dúvidas dos contribuintes) de modo satisfatório e com os menores gastos à Administração Pública e aos contribuintes.

7 O dever de eficiência e o princípio da legalidade

Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 122-123), por considerar que a eficiência, conforme traçada pela doutrina econômica e mesmo jurídica, seria incompatível com o Ordenamento Brasileiro, nega a sua existência no sistema constitucional nacional, uma vez que ela seria contrária ao princípio da legalidade. Para Bandeira de Mello, na exigência de eficiência há apenas o dever de “boa administração”, originário do direito italiano, que é traduzido como o dever de a Administração desenvolver a sua atividade do modo mais congruente, oportuno e adequado aos fins a serem alcançados, utilizando meios idôneos para tanto¹³. De fato, a definição traçada por Bandeira de Mello segue os moldes com o qual trabalhamos — como é possível notar pela posição que assumimos no tópico anterior —, mas preferimos manter a linguagem constitucional. A eficiência, nesses termos, não é contrária à legalidade, mas sim um dever público com um âmbito próprio de atuação.

O relacionamento da eficiência com os demais princípios da Constituição é particularmente importante quando tratamos do Direito Tributário, que é ramo do

¹² Vale notar que o objetivo de Ávila é operacionalizar as categorias principiológicas da Constituição, de modo a torná-las facilmente aplicáveis. Por isso a exigência de “promoção mínima” dos fins nesses termos e não “promoção máxima”, a qual seria de difícil configuração para a Administração.

¹³ Essa é a visão de Guido Falzone, defendida por Bandeira de Mello (2010, p. 123).

Direito Financeiro relacionado à arrecadação pública e cujo objetivo é conseguir receitas à Administração Pública realizar suas atividades (TORRES, 2013, p. 12-13). No século passado, em nome da eficiência arrecadatória, o próprio Estado de Direito foi posto em risco com o abuso da *teoria da interpretação econômica*, desenvolvida principalmente por Enno Becker e positivada no Código Tributário Alemão de 1919 (*Reichsabgabenordnung*— RAO), cujo anteprojeto foi elaborado pelo próprio Becker (BECKER, 1999, p. 131). Por essa teoria, o aplicador do direito poderia antecipar a atividade legislativa e aplicar a norma a casos não previstos nela, mas que guardassem relação econômica com a hipótese normativa. Todavia, em 1934 essa teoria foi adotada pelo regime nazista pela facilidade que ela permitia na arrecadação, que deveria seguir “as concepções gerais do nacional-socialismo” (Lei de Adaptação Alemã – *Steueranpassungsgesetz*, §1^a, “1”). A legalidade ficou em segundo plano em comparação com a eficiência na arrecadação até depois do fim da Segunda Guerra Mundial, com a instituição de tributos desvinculada de regras de competência. Outro abuso cometido em nome da eficiência na arrecadação foi sobrepujá-la à igualdade, representada no Direito Tributário pela capacidade contributiva, aplicando presunções jurídicas (mesmo relativas) a casos concretos que dela distanciam-se e que devem ter tratamento particularizado (ÁVILA, 2009, p. 94).

Portanto, a interpretação desse princípio constitucional deve ser feita com cuidado, para não evitar abusos. O princípio de hermenêutica constitucional conhecido como princípio da unidade da Constituição deve ser fortemente considerado na aplicação da eficiência. Por esse princípio, uma norma constitucional não pode ser vista isoladamente, mas sempre como integrativa e complementar aos outros princípios e regras constitucionais. Dessarte, a interpretação constitucional visa exatamente a evitar conflitos entre as próprias normas constitucionais, o que impossibilita a operação da eficiência isoladamente e evita sua sobreposição à legalidade ou à igualdade. É oportuna a lição de Di Pietro sobre esse tema:

Vale dizer que a eficiência é princípio que se soma aos demais impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito (DI PIETRO, 2011, p. 85).

Ávila (2009, p. 94) explica que a eficiência não pode ser vista autonomamente, pois do contrário ela própria teria o poder de criar regras de competência e o poder de tributar sem controle, além de poder transformar presunções em ficções jurídicas e afastar a igualdade. Por isso, conclui que “o aplicador deve realizar, com eficiência, a igualdade dentro do poder de tributar previsto em regra de competência” (ÁVILA, 2009, p. 94). Ávila pensa na eficiência como uma outra espécie normativa para compatibilizá-la com os demais princípios constitucionais, como será explicado a seguir.

8 Operacionalidade da eficiência

José Afonso da Silva (2006, p. 671) já entendia que a eficiência qualifica atividades e não normas. De fato, o primeiro passo para aplicação eficaz do dever de eficiência é entender que ele aplica-se sobre as atividades. Ávila, em seu estudo de 2005, entretanto, explica a eficiência como uma nova categoria de norma que estrutura a aplicação dos princípios e regras. Essa explicação não se afasta da consideração de José Afonso da Silva, uma vez que a aplicação de princípios e regras é, ao fim, uma atividade, mas traz a operacionalização da eficiência em relação às demais normas do ordenamento jurídico. A essa espécie de normas de segundo grau, que são aplicadas sobre outras normas, (ou seja, metanormas), o autor dá o nome de “postulado normativo aplicativo” ou simplesmente “postulado”. A teoria dos princípios de Ávila (2011) proporciona melhor e maior compreensão de cada uma das categorias normativas e, assim, permite que o âmbito de operação do dever de eficiência seja delimitado com maior precisão. Para o autor, há três espécies normativas: regras, princípios e postulados. Vejamos o âmbito de atuação de cada uma delas.

As normas ligadas diretamente ao comportamento de um sujeito, seja permitindo-o, proibindo-o ou obrigando-o (categorias deônticas), são chamadas por Ávila de *regras* e são caracterizadas por descrever esse comportamento que estão positivando. De acordo com ele:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual do fato (ÁVILA, 2011, p. 193).

Ávila diferencia princípios e postulados e seus âmbitos de atuação, ao contrário do que normalmente é feito pela doutrina. Isso, como veremos, facilita a operacionalização da eficiência, pois a estrema de outras normas que têm outras finalidades. O autor brasileiro explica que os princípios impõem um estado ideal e desejado de coisas a serem alcançadas por meio de comportamentos práticos voltados a esse fim. Como esses comportamentos é que permitem que se atinja o estado ideal de coisas desejados pelos princípios, eles são necessidades práticas para o próprio fim e, portanto, devem ser realizados para que se promova o fim desejado pelo princípio. Na sua definição:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, 2011, p. 193).

Percebe-se que a eficiência não se enquadra nesses termos. Ela não representa um arranjo ideal e futuro de coisas a que se deve alcançar. De fato, percebe-se que a

eficiência determina o modo como se devem realizar os comportamentos em busca desse estado ideal de coisas¹⁴. Ela estrutura a aplicação das demais normas, de modo que os comportamentos necessários para que o fim seja alcançado sejam satisfatórios e efetivos em atingir esses resultados. O controle de resultados, assim, deve avaliar a eficiência dos meios usados para atingir um determinado fim, se esses meios foram eficientes em atingi-lo e quão satisfatório é o resultado efetivamente atingido.

A essa categoria de normas, que se aplicam sobre outras normas (ou seja, “metanormas”), estruturando a realização das demais normas jurídicas, Ávila chama de postulados, entre os quais também se encontram os da igualdade, da razoabilidade e o da proporcionalidade, como postulados específicos; e a ponderação, a concordância prática e a proibição de excesso como postulados inespecíficos (ÁVILA, 2011, p. 154-188)¹⁵. Em sua definição, postulados são:

Normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relação entre elementos com base em critérios (ÁVILA, 2011, p. 194).

Modesto não diferencia princípios e postulados, mas percebe os âmbitos diferentes de aplicação. O autor chama o princípio da eficiência de “princípio instrumental”, como forma de diferenciá-lo da concepção tradicional de princípios:

O princípio constitucional da eficiência é um *princípio instrumental*, como todos os princípios da administração pública. Nenhum princípio de direito administrativo tem valor substancial auto-suficiente. Integra-se com os demais princípios, não podendo sobrepor-se a eles ou infirmar-lhes a validade. Não há nisso maior novidade. Os princípios são normas que exigem ponderação, concordância prática, aplicação tópica, complementação, como há anos nos ensinou Canaris. Por isso, o princípio da eficiência, como todo princípio, não possui caráter absoluto, mas irradia efeitos em quatro dimensões: cumpre uma função ordenadora, uma função hermenêutica, uma função limitativa e função diretiva (MODESTO, 2000, p. 112, grifo nosso).

Observa-se que nesses termos a aplicação da eficiência torna-se um dever na atuação do Estado, mas esse dever não pode afastar outros princípios constitucionais, pois não é um princípio administrativo autônomo, dependendo de outros para que seja aplicado. Como dito, ela estrutura a aplicação dos demais princípios, ou, na expressão de Ávila, “calibra o exercício de um poder já previamente concedido” (ÁVILA, 2009, p. 92). Com respeito à realização da eficiência na arrecadação tributária por meio da

¹⁴ Grande parte da doutrina diferencia eficácia e eficiência, considerando que eficiência diz respeito ao modo como a atividade é realizada, enquanto eficácia diz respeito ao resultado, não importando os meios (TIMM; TONIOLO, 2007, p. 44).

¹⁵ Em sua Teoria dos Princípios, ÁVILA não menciona a eficiência, mas o faz diretamente em seu estudo de 2006 e na sua tese de livre docência pela Universidade de São Paulo, mencionada no presente artigo como “ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.”

criação de tributos não previstos nas normas de competência constitucional, Ávila conclui:

É importante ressaltar, todavia, que, mesmo que se considerasse, apenas para argumentar, a eficiência administrativa como um princípio autônomo e, nesse sentido, digno de ser perseguido independentemente de outro princípio, a conclusão de que ela não cria poder não seria alterada. Isso porque os princípios, no sistema constitucional adotado, não têm o condão de criar poder sobre fatos não descritos em regras de competência (ÁVILA, 2009, p. 92-93).

Assim, com respeito aos agentes públicos financeiros em si, não devem eles, portanto, serem avaliados pela quantidade de tributos que arrecadam ou pelo alto valor das multas que impõem. A maximização da arrecadação não pode ser nem um estímulo e nem uma medida para o desempenho desse agente público que deve ser, antes de tudo, um *guardião do Direito Tributário* (TIPKE, 2012, p. 71). A avaliação de seus resultados, assim, deve se basear no seu respeito, assim como no respeito da Administração Tributária como um todo, aos fins que lhe foram estabelecidos pela Constituição e na sua busca idônea e econômica por esses fins. A eficiência deve ser avaliada como o conjunto dos meios usados em relação ao fim de arrecadar impostos, considerando gastos, resultados e respeito aos contribuintes.

9 A eficiência como praticidade da tributação: o respeito à igualdade

A aplicação da eficiência à tributação também tem um aspecto positivo, pois a eficiente aplicação das normas tributárias garante a igualdade tributária, representado pela capacidade contributiva, permitindo a uniforme da tributação conforme a renda de cada um. Ricardo Lodi Ribeiro (2014, p. 41) destaca que a legislação sempre deve obedecer à capacidade contributiva, mas, se ela não puder ser aplicada devido à complexidade da apuração da base tributável, haverá quebra da isonomia, uma vez que a carga tributária será repartida injustamente, tal como se a legislação não respeitasse a igualdade. A praticidade ou praticabilidade administrativa consiste, assim, exatamente em normas de simplificação que permitem a aplicação da legislação material. Quando aplicada ao âmbito tributário, costuma-se falar em praticidade da legislação tributária.

Klaus Tipke (2012, p. 66-69) alerta para o fato de que uma tributação que não possa ser aplicada de modo uniforme gera incoerências e imoralidades no sistema jurídico tributário, quebrando qualquer base ética que poderia ser defendida pela Constituição, uma vez que alguns serão arbitrariamente mais onerados pelo Estado do que outros. A eficiência na aplicação das normas materiais do Direito Tributário é uma garantia de igualdade tão importante quanto o respeito da isonomia na lei e perante a lei. Um Direito Tributário que não pode ser praticado ou que, de tão complexo, não possa ser aplicado de maneira uniforme, é inócuo e, como conforme se verá, afeta

negativamente a Moral Tributária dos contribuintes assim como a aplicação eficaz de uma legislação injusta não tem o condão de cumprir com os mandamentos de justiça da Constituição.

As normas com finalidade simplificadora atendem à igualdade geral, ou seja, a média dos seus destinatários. Elas consideram o que ocorre na maior parte dos casos no mundo real quando impõem a padronização. Ávila (2009, p. 89 e seguintes) explica que o padrão criado por essas normas sempre tem um suporte fático anterior a sua criação (respeito a média da capacidade contributiva dos destinatários da norma no mundo real) e também posterior (se o caso particular for muito discrepante com o padrão, deve haver cláusulas de retorno do padrão para que ele seja analisado em suas peculiaridades). Assim, há a conjugação da necessidade do tratamento igualitário dentro da lei e da sua aplicação uniforme. Porém, um padrão ou uma presunção legal que não tenham suporte fático e que não permitam que casos excepcionais marginais tenham um tratamento condizente com suas peculiaridades é inconstitucional, por desrespeitar a capacidade contributiva real.

10 Tax Morale e eficiência tributária

Os estudos de Cummings, Martinez-Vasquez, Mckee, Torgler, James Alm, Richard Bird e outros (2009) buscam, com base em pesquisas empíricas, explicar o que faz com que as pessoas paguem seus impostos, porquanto notam que, apesar de não gostarem, elas cumprem, na maior parte das vezes, as suas obrigações tributárias. Esse cumprimento espontâneo das obrigações é chamado de *Tax Compliance* e é ele que a Administração Tributária tenta incentivar. Segundo os autores, a “*Tax Compliance* claramente depende de aplicações coercitivas, mas também de inibidores que são inerentes às relações entre o indivíduo e o governo” (CUMMINGS, MARTINEZ-VASQUEZ, MACKEE et al., 2009, p. 8)¹⁶. Essas relações governo-indivíduo que levam ao pagamento espontâneo dos tributos e ao cumprimento das obrigações formais representam a ideia de *Tax Morale* (ou Moral Tributária dos contribuintes, como poderia ser traduzida entre nós), que é — como expomos acima — a disposição que os contribuintes têm em cumprir com suas obrigações tributárias por conta própria. Os estudos a respeito da *Tax Morale* surgem como um contraponto à chamada Teoria Econômica do Crime, a qual considera que todos os indivíduos pensam apenas em si mesmos e no seu próprio lucro. Essa teoria, conforme Alm e Togler (2012, p. 4), foi usada pela primeira vez com relação à *Tax Compliance* por Allingham e Sandmo, em 1972, e, nesse âmbito, resultou na doutrina de que apenas com o aumento da eficiência do aparelho coercitivo (*enforcement*) do Estado é que as pessoas passariam a cumprir com suas obrigações tributárias, compelidas pelo medo. Nessa visão, o temor da fiscalização e das pesadas multas é que levaria ao aumento da *Tax*

¹⁶ No original: “Tax Compliance clearly depends on enforcement effort but also on the inhibitors that are inherent in the individual-government relationships” (tradução nossa).

Compliance, então, nesse sentido, o dever de eficiência deveria recair apenas sobre o controle coercitivo dos contribuintes, dentro dos limites constitucionais.

Porém, os novos estudos desses autores demonstram que a falta de motivação em pagar impostos é o ponto fundamental para que haja evasão, elisão e simulação fiscal. O modelo da Administração Tributária que baseia a *Tax Compliance* no *enforcement* quando aplicado a um regime cujos contribuintes têm baixa moral em relação à atividade financeira do Estado leva à informalidade da força de trabalho e da iniciativa privada, além de poder levar a um estado de corrupção e suborno dos agentes financeiros, uma vez que os gastos com isso serão menores do que o pagamento dos impostos. Por isso, atualmente, a tendência em países desenvolvidos é trabalhar a *Tax Morale* como o fator principal à *Tax Compliance*. Christopoulos e Bastos resumem os pontos mais relevantes que afetam a *Tax Morale*, na opinião de James Elm, nestes itens:

(i) a atmosfera que envolve o cumprimento de obrigações tributárias, ou seja, a percepção que os próprios contribuintes têm de outros contribuintes, em relação à maioria dos cidadãos serem cumpridores ou descumpridores das obrigações tributárias; (ii) a percepção do cidadão de representatividade e redistribuição por parte do governo em relação à receita arrecadada com os tributos; (iii) a percepção da corrupção e da prestação de serviços públicos pelas instituições governamentais; (iv) a preocupação das instituições governamentais em atender necessidades particulares dos indivíduos (responsividade) (CHRISTOPOULOS e BASTOS, 2012, p. 13-14).

No âmbito do Direito, Tipke é um dos pioneiros a relacionar a moral filosófica com a tributação¹⁷. O autor alemão relaciona a Moral Tributária do Estado com a Moral Tributária dos contribuintes, no sentido de que a Moral Tributária e a Moral Imposta (*Besteuerungsmoral und Steuermoral*) são valores influenciados pelas ações estatais em todos os seus âmbitos. A Moral dos contribuintes é diretamente influenciada pela Moral Estatal em vários aspectos, mas particularmente com respeito a suas atitudes sobre assuntos financeiros. Portanto, a eficiência da Administração Tributária, nesse sentido, seria tanto maior quanto mais os contribuintes recebessem “com precedência o bom exemplo da moral impositiva e tributária” (TIPKE, 2012, p. 112).

A redução dos custos burocráticos referentes ao pagamento dos tributos e a simplificação da legislação tributária são apenas duas contribuições das Finanças Públicas para um sistema jurídico justo (SCHOUERI, 2013, p. 42-51). São vários os aspectos que influenciam a *Tax Morale* e não é o objetivo deste estudo esgotá-los, mas todos passam por um conceito ético e prático de justiça na arrecadação tributária e nos gastos do Estado. A maior importância desses estudos à Administração Tributária é a de que os gastos burocráticos dos contribuintes e os gastos financeiros da

¹⁷ Klaus Tipke (2012, p. 9 e seguintes) noticia-nos que esse assunto normalmente é tratado mais por economistas do que por juristas e filósofos. Paradoxalmente, juristas e filósofos criticam as pesquisas econômicas na área por considerarem que as ciências econômicas, como “ciência do ser”, não poderiam tratar de temas do “dever-ser”. O autor é contra essa atitude positivista.

Administração Tributária na arrecadação dos tributos seriam muito menores com a ligação estatal entre o *Tax Compliance* e o *Tax Morale*. Nesse sentido, com a população cumprindo espontaneamente suas obrigações tributárias, a necessidade da Administração Tributária valer-se de gastos com fiscalização seria muito menor. De forma conjunta, com a Administração Tributária investindo na qualidade e transparência de suas atividades de forma ética, assim como investindo em pesquisas de Tecnologia da Informação e de *softwares* para simplificar o armazenamento de dados dos contribuintes, haveria redução financeira e burocrática dos gastos com obrigações instrumentais. Outrossim, entende-se ser exatamente esse o objetivo do já citado art. 37, XXII, da CF¹⁸, ao dispor que a Administração Tributária deve ter recursos prioritários para exercer as suas atividades e deve atuar de forma integrada em todo o âmbito nacional. Os recursos prioritários para a Administração Tributária, a qual tem importância essencial para a existência do próprio Estado e, conseqüentemente, para a sociedade contemporânea — uma vez que é por meio de sua atuação que são arrecadados os impostos, garantidores da existência do Estado Moderno, de seu ordenamento jurídico e do próprio sistema de propriedades —, pela lógica desse artigo, devem ser investidos em fiscalização, mas também em avanços tecnológicos para o desempenho das atividades fazendárias, de modo que, a médio prazo, os custos para que a Administração Tributária exerça suas atividades e para que os contribuintes cumpram suas obrigações instrumentais sejam reduzidos.

O investimento no aumento do *Tax Morale* liga-se também a objetivos fundamentais da Constituição, uma vez que a justiça de um sistema tributário não está apenas na forma em que os recursos são arrecadados, mas também na forma como são gastos. Os gastos públicos afetam invariavelmente o sentimento de legitimidade que os cidadãos têm no Estado, portanto quanto mais desvio houver em relação ao que a Constituição define como expectativa legítima dos cidadãos, menor será a Moral Tributária deles. Os objetivos fundamentais, expressos no art. 3º da CF¹⁹, relacionam-se à atuação de uma Administração Tributária que veja os cidadãos como indivíduos que contribuem para que esses fins sejam alcançados e não como inimigos e criminosos altamente potenciais, mas também envolvem toda a lógica do Estado. O desenvolvimento das políticas estatais em relação a esses objetivos concernentes à

¹⁸ Art. 37, XXII, da Constituição Federal: As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

¹⁹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

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.

justiça social e econômica é que farão com que haja realmente maior cumprimento voluntário das obrigações tributárias por parte dos cidadãos.

11 Conclusão

A aplicação do dever de eficiência não é conflitante com as demais normas do sistema constitucional. Antes, por ser uma norma que tem aplicação sobre as outras normas, a eficiência é harmônica com as regras e princípios de nossa Constituição, mas sua operacionalidade não é compatível com a simples exigência de que “o melhor seja realizado pelo menor valor”, mas sim que meios idôneos e econômicos sejam tomados em relação a um fim constitucionalmente previsto ou constitucionalmente determinado e que seja obrigação da Administração Pública optar por meios que, além de levarem a menores gastos dela própria e dos contribuintes, promovam outros direitos fundamentais. Ademais, o dever de eficiência da Administração Tributária, nesses termos, estaria em uma lógica central de promoção dos direitos humanos e do desenvolvimento econômico, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

12 Referências bibliográficas

ALM, James; TORGLER, Benno. Do ethics matter? Tax compliance and Morality. *Tulane Economic Working Paper Series*. Working Paper 1207. New Orleans, LA: Tulane University, 2012. Disponível em: <<http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10551-011-0761-9>> Acesso em 25 set.2014.

ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 4, p. 1-25, out.-dez., 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/rede4outubro2005humberto%20avila.pdf>>. Acesso em: 5 jun. 2014.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. Edição ampliada.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges; BASTOS, Frederico Silva. Administração tributária eficiente, democracia e desenvolvimento: experiências internacionais sobre índices de transparência fiscal e sua utilidade para o Brasil. *Revista redGV*, v. 1, n. 2, p. 11-30, ago. 2012.

CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. Effects of Tax Morale on Tax Compliance: experimental and survey evidence. *Journal of Economic Behavior & Organization*, v. 70, n. 3, p. 447-457, jan. 2009. Disponível em: <[http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Cummings_etal_\(JEBO_09\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Cummings_etal_(JEBO_09).pdf)>. Acesso em: 25 set.2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DIMOULIS, Dimitri (coord). *Dicionário brasileiro de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

HARGER, Marcelo. Reflexões iniciais sobre o princípio da eficiência. *Revista de Direito Administrativo*, n. 217, p. 151-161, mai.-ago. 1999.

MOREIRA NETO, Digo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 16ª ed. São Paulo: GEN; Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência. *Revista do Serviço Público*, v. 51, n. 2, p. 105-119, abr.-jun. 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In: QUEIROZ, Luís Cersar; GOMES, Marcus Lívio (org.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ, 2014, p. 1-55.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TIMM, Luciano Benetti; TONIOLO, Giuliano. A aplicação do princípio da eficiência à administração pública: levantamento bibliográfico e análise de caso. *Revista Prismas: Direito, políticas públicas e mundialização*, v. 4, n. 2, p. 43-54, jul.-dez. 2007.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes: Besteuerungsmoral und Steuermoral*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.