

Considerações sobre eficiência tributária para uma tributação no século XXI*

André Luiz Costa-Corrêa†

RESUMO

Nas democracias, a tributação é a forma necessária de custear os serviços e programas públicos indispensáveis aos cidadãos nos Estados Sociais. No entanto, a tributação, além de não poder retirar a condição de desenvolvimento econômico de uma sociedade pela máxima tributação (tributação confiscatória), não pode ser incapaz de possibilitar os recursos necessários para uma redistribuição da renda e para equalização das diferenças sociais, sob pena de se transformar em um elemento agravante das distorções econômico-sociais em uma sociedade. Assim, a implementação de uma eficiente política tributária consubstancia-se no mecanismo eficaz para possibilitar o atingimento dos fins do Estado Democrático e Social de Direito. Nesse contexto, o artigo apresenta uma revisão bibliográfica em torno da eficiência em matéria tributária, e como alcançá-la no Brasil, de modo a transformar os tributos em mecanismos eficazes para a diminuição das desigualdades sociais.

Palavras-chave: Tributação. Eficiência. Política tributária. Desenvolvimento Social.

1. INTRODUÇÃO

A legitimação do Estado de Direito, fundada em uma concepção de contrato social, renovou-se nos últimos anos pela perspectiva da democracia, pois sua legitimação passou “a fundar-se no neocontratualismo e na afirmação procedimental da liberdade, da justiça e da segurança jurídica, o que postula a intermediação dos princípios formais da ponderação e da razoabilidade, da igualdade, da transferência, da clareza e da eficiência, que se irradiam pelo elenco dos princípios fundamentais” (TORRES, 2006, p. 69) e, conseqüentemente, nas próprias atividades administrativa e legislativa do Estado. Principalmente porque tem se comprovado, apesar das ressalvas de Lisboa e Latif (2014, p. 43), que a democracia é o regime político que tem sido capaz de gerar mais benefícios para a sociedade do que quaisquer outros modelos de governo. Sobretudo porque na democracia, dentre outras razões, (a) permite-se que os inevitáveis conflitos sociais sejam negociados e encaminhados sem maiores violências (o que possibilita o desenvolvimento e a consolidação de instituições econômicas, políticas e culturais; bem como a acumulação da aprendizagem da convivência); (b) preservando a liberdade individual e o direito de propriedade, possibilita-se que a criatividade e a iniciativa das pessoas

* Artigo recebido em 12/01/2015 e aceito em 26/01/2015.

† Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Professor do Centro Universitário de Ensino Superior do Amazonas, CIESA, Amazonas, Brasil.

e demandas dos diversos setores sociais, possibilita-se o surgimento de sociedades mais igualitárias e, por isso mesmo, mais produtivas, e; (d) possibilita-se que a sociedade aprenda a fazer bom uso da riqueza e a distribuir os benefícios do crescimento econômico de maneira equitativa (SCHWARTZMAN, 2014, p. 01-02 e 33).¹

No tocante ao processo de redemocratização do Brasil no final da década de 1980 é importante ressaltar que este culminou com o momento em que os índices de concentração de renda, desigualdade social e marginalização de enormes contingentes populacionais atingiram os piores níveis em nossa história (MEIRA, 2014, p. 35; LISBOA e LATIF, 2014, p. 37). Sendo esta situação agravada, em parte, pelas distorções e desigualdades regionais, pela falta de universalização de saúde, educação e saneamento básico pelo baixo crescimento econômico e pela hiperinflação no período. Em face disso, a Assembleia Constituinte tentou resolver esses problemas pela delimitação/organização de um amplo Estado Social e Democrático por meio da Constituição vigente – em especial, por meio de inúmeras normas programáticas² que aumentaram de forma significativa as obrigações dos entes federativos e, também, da própria sociedade brasileira. No entanto, a concretização desse modelo de Estado construído pela Carta Constitucional de 1988 exigiu e continua a exigir uma ampla gama de fontes de financiamento tributário porque o Estado se viu obrigado, no processo de correção macroeconômico nos meados dos anos 1990, a diminuir sua participação em empresas e setores econômicos. Como os tributos são naturalmente os meios necessários para a satisfação das necessidades eleitas no pacto social (OLIVEIRA, 2014, p. 508), houve o aumento significativo da tributação em relação

¹ Nesse sentido, Schwartzman defende que: “sem ir mais longe, basta mencionar que, no mundo inteiro, os países mais ricos e desenvolvidos são também os mais democráticos. E embora se discuta se é a riqueza que gera a democracia ou a democracia que gera a riqueza, as experiências europeia e norte-americana indicam que, enquanto as democracias mais consolidadas têm uma história consistente de progresso, as tentativas de resolver os problemas sociais e econômicos pela via autoritária levaram invariavelmente ao fracasso, quando não à tragédia. As experiências mais recentes da Ásia poderiam sugerir a hipótese oposta, mas as principais economias asiáticas – Japão, Coreia do Sul, Índia, Indonésia – são democracias, e na própria China se observa uma forte relação entre o crescimento econômico e social, a ampliação progressiva das liberdades e o fortalecimento do sistema legal e institucional” (SCHWARTZMAN, 2014, p.1-2).

² Segundo Meira, tais propósitos foram declinados no preâmbulo da Carta Constitucional vigente (“nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil”) e na fixação de que a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político seriam o fundamento do Estado Democrático de Direito; bem como, em estabelecer, enquanto objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos (sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação) (MEIRA, 2014, p. 37).

ao PIB, o que gerou e tem gerado uma profunda discussão, desde então, sobre a abordagem da justa distribuição desse ônus sobre a sociedade brasileira.

Apesar da grave situação social e da necessidade de implementação de fortes políticas de redistribuição de renda, desde a promulgação da Carta Democrática de 1988, manteve-se, quase integralmente, no sistema constitucional vigente, o regime tributário anterior, isto é, preservou-se o trinômio dos fatos tributários sobre consumo, renda e patrimônio. Distribuíram-se as competências tributárias entre os entes federativos e mantiveram-se os regimes de compensação de desigualdades regionais por meio da redistribuição de rendas tributárias e da possibilidade de distinções tributárias setoriais ou regionais. Além disso, o atual modelo tributário manteve a tributação regressiva e indireta de muitos dos tributos vigentes no sistema tributário anterior (MEIRA, 2014, p. 57; PINTOS-PAYERAS, 2008, p. 53), criou outras espécies tributárias regressivas, cumulativas e/ou indiretas (como, por exemplo, as contribuições de intervenção no domínio econômico, para iluminação, etc.), bem como estimulou as guerras fiscais para obtenção de investimentos privados. Por outro lado, no atual sistema tributário houve o fortalecimento dos direitos e garantias dos contribuintes (em especial, pela ampliação do rol destes) e a ampliação das imunidades tributárias (FISCHER, 2014, p. 592).

Destarte, pouco substanciais foram as mudanças no sistema tributário nacional, apesar da compreensão do seu caráter caótico, do “rentismo institucionalizado” das políticas fiscais (LISBOA e LATIF, 2014, p. 38 e 48)³ e da incapacidade em fazer frente às necessidades de financiamento do Estado e de desenvolvimento econômico e social dos brasileiros. Importante ressaltar, também, que o modelo atual de tributação visa resolver aquelas questões sociais centrando-se na distribuição da carga tributária em relação à(s) capacidade(s) econômica e/ou contributiva da sociedade e dos contribuintes e na necessidade de personalização dos impostos (MEIRA, 2014, p. 38) – além da observância de inúmeros direitos e garantias tributárias como,

³ Lisboa e Latif ressaltam que: “no Brasil, o rentismo tem se revelado bastante estável, apesar de seus resultados sub-ótimos. Sua longa prevalência pode decorrer de vários fatores. Em primeiro lugar, a prática desses reflete crenças generalizadas sobre a natureza de um processo de desenvolvimento bem-sucedido. Por estar longe da fronteira tecnológica, segundo o nacional desenvolvimentismo, seria necessária uma política alternativa para a convergência da renda per capita dos países desenvolvidos. Essa política implicaria a proteção temporária da indústria doméstica em relação à competição externa, de modo a viabilizar ganhos de produtividade e a posterior competitividade com os países desenvolvidos. Em segundo lugar, há incerteza sobre políticas públicas e práticas alternativas – por exemplo, sobre as consequências particulares da liberalização do comércio na economia do país e os grupos eventualmente afetados. Terceiro, o rentismo cria grupos politicamente vocais que dependem dessas políticas e reagem às mudanças propostas. Em quarto lugar, a falta de transparência dos impostos e das políticas dificultam o debate democrático sobre as opções existentes e seus custos de oportunidade. Por fim, por muitos anos, o nacional desenvolvimentismo foi bem-sucedido em gerar ciclos de crescimento econômico, não obstante as frequentes crises periódicas – caracterizadas por desequilíbrio fiscal, inflação elevada e crises nas contas externas – atribuídas a choques exógenos” (LISBOA e LATIF, 2014, p. 48).

por exemplo, a que veda a tributação com efeito confiscatório e a que estabelece que a tributação tem que ser igual para os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II e IV, da Constituição Federal de 1988).

Ocorre que a tributação, apesar de conseguir cada vez mais recursos ao Estado e de possibilitar uma relativa redistribuição de renda (em especial, por programas sociais de redistribuição de renda ou de inclusão social por financiamento público – como, por exemplo, FIES, PROUNI, *Ciência sem fronteiras*, etc.), não tem conseguido deixar de ser um entrave ao desenvolvimento econômico e social do país – apesar dos recentes avanços tecnológicos de fiscalização e controle das obrigações tributárias e da melhoria sensível da “inteligência fiscal” – porque o peso da tributação ainda recai com maior intensidade sobre a população mais pobre do que sobre a parcela mais rica da sociedade (o que mantém ou agrava as mencionadas injustiças sociais), eis que a sonegação ainda é elevada e o aumento da tributação não tem possibilitado uma melhoria das políticas públicas na mesma proporção do crescimento da arrecadação tributária.⁴

Pelo exposto, se não é possível uma visão catastrófica do sistema tributário nacional, tão pouco é possível uma visão panglossiana de que “nunca na história desse país” o sistema tributário foi tão capaz para resolver os problemas sociais e econômicos da atual e futuras gerações. Pelo contrário. Há muito o que avançar, em especial no tocante à eficiência da tributação para a melhoria das condições econômicas e sociais – principalmente porque a questão da eficiência “tem papel relevante no momento de aplicação dos princípios e regras jurídicas” na seara tributária (TORRES, 2006, p. 69) e porque, diferentemente de Saraiva Filho (2006, p. 293), aquela tem profunda inter-relação com as normas e políticas tributárias necessárias ao funcionamento da economia e das redes de proteção social. Pode também ser fundamental para a resolução dos complexos problemas da globalização de empregos e das mudanças climáticas que serão enfrentadas nesse século.

Sem embargo, a ponderação de Meira (2014, p. 36) também deve ser aplicada a este estudo, posto que esta análise visa tão somente apresentar algumas reflexões sobre a questão da eficiência da política tributária brasileira como resposta às necessidades sociais não atendidas

⁴ Segundo Mota (MOTA, Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito, in **Revista Tributária e de Finanças públicas**, ano 21, vol. 108, jan./ fev., 2013, p. 159 – apud MEIRA, 2014, p. 47), “examinando o gasto público total com saúde, de 1995 a 2004, verifica-se que ele cresceu somente 14,5%, enquanto a carga tributária e o PIB, como visto, no período de 2000 a 2010, subiram, respectivamente, 264,49% e 212,32%. O gasto público com saúde representou 3,89% do PIB, reduzindo-se para 3,66% em 2004, sendo menor que o gasto provado com saúde, que se manteve estável, correspondendo a 4,64% do PIB, nos dois anos referidos”.

– ou, não integralmente atendidas – desde 1988 no Brasil. E, principalmente, este estudo visa lançar algumas “luzes” – mesmo que difusas e não tão fortes – sobre qual a política tributária que o Brasil deveria adotar para que, no século XXI, a questão do financiamento das políticas públicas seja respondida a contento pela tributação.

2. EFICIÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DELIMITAÇÕES E PONDERAÇÕES SOBRE A SUA EXTENSÃO.

Várias são as concepções do que seja “eficiência em matéria tributária”. Sobretudo, porque o conteúdo do que seja eficiência, em um plano pragmático, depende da função de seu uso. Tanto que pode ter significados distintos se utilizados em campos de ação privados ou públicos (FISCHER, 2006, p. 261). E, diferentemente de Gabardo (2002, p. 22), compreende-se que a delimitação do que seja “eficiência em matéria tributária” é relativamente menos complexa do que compreender o que seja “eficiência”, na medida em que se compreende que aquela expressão não apresenta um conteúdo tão ambíguo quanto este termo e, sobretudo, porque aquela expressão identifica tão somente uma circunscrição imposta ao princípio da eficiência administrativa. Isto é, “eficiência em matéria tributária” nada mais é do que a aplicação do princípio da eficiência na esfera de atuação tributária do Estado.

Para se compreender ontologicamente o que seja “eficiência em matéria tributária” é necessário um processo crítico de desmistificação do conteúdo desta expressão (FISCHER, 2006, p. 262). Para tanto, é possível identificar o conceito de “eficiência em matéria tributária” pela fixação do sentido do termo “eficiência” e pela sua conseqüente decomposição na área tributária. Todavia, nesse método deve-se levar em consideração a advertência de Gabardo (2002, p. 23) de que a identificação acadêmica do que seja “eficiência” não deve se prender às explicações linguísticas, visto que o termo pode apresentar os mais variados significados e significações em razão do *locus* em que é empregado. Sobretudo porque “a perspectiva científica determina a visão empregada, que se altera de acordo com os juízos valorativos do intérprete” porque “a própria opção por uma ênfase na natureza axiológica do termo (com destaque para o elemento “meio”) ou na sua essência teleológica (com destaque para o elemento ‘fim’) traz distintas conotações”. Ou, também, pode-se compreendê-lo pela adequação do princípio da eficiência administrativa ao campo tributário – ressaltando-se que esta adequação não é menos fácil que a realizada pelo método anterior, apesar de ser menos complexa (COSTA-CORREIA, 2006).

No tocante ao último método, compreende-se que é possível extrair três significados/significações distintas para o que seja “eficiência em matéria tributária” pela

adequação do princípio da eficiência administrativa. Um sentido/conteúdo idealista, que indica que a aplicabilidade da eficiência é desejável à atividade administrativa e tributária do Estado, apesar de seu sentido jurídico ser tão fluido e programático que torna difícil o seu controle – configurando-se, assim, mais como um princípio axiológico do Poder Público do que como uma norma basilar de conteúdo concreto a ser aplicada pela Administração Pública (MELLO, 1999, p. 75; BASTOS, 2002, p. 539- 540). Um sentido/conteúdo pragmático que expressa a obtenção dos melhores resultados com os meios escassos que dispõe e aos menores custos (ARAÚJO e VIDAL, 2001, p. 275-276; JUSTEN FILHO, 2005, p. 84-86; TAVARES, 2002, p. 875; GASPARINI, 1995, p. 50).

Isto é, obter a maior arrecadação com o menor custo possível a fim de possibilitar (pela organização racional dos meios e recursos humanos, materiais e institucionais) a prestação de serviços públicos de qualidade em condições econômicas e de igualdade aos consumidores (SILVA, 2005, p. 337). Ou seja, o sentido pragmático de eficiência expressa a ideia de “fazer acontecer com racionalidade”, estando, por isso, mais vinculado a uma ideia econômica do que jurídica. Por fim, um sentido proposital que indica a necessidade de a Administração Pública exercer suas atividades de forma mais adequada, razoável ou eficaz possível como forma de se atingir o interesse social.

Destarte, no sentido proposital é imposto

[...] à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre na busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir uma maior rentabilidade social (MORAES, 2003, p. 791).

Assim, eficiência em matéria tributária pode estar relacionada diretamente com a adequação dos gastos dos valores arrecadados. Neste sentido, a eficiência em matéria tributária pode ser definida como “a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade” (MARTINS, 2006a, p. 31). Isto é, verifica-se eficiência em matéria tributária quando a política tributária – por meio de seus mecanismos e instrumentos legais – é capaz de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, fazendo com que a arrecadação seja mera consequência natural e necessária para geração proporcional de serviços públicos à comunidade, em relação às obrigações tributárias que lhe são impostas, sem se ferir a capacidade contributiva dos cidadãos. Logo, eficiência em matéria tributária pode ser, assim, sinônimo de transparência, normalidade e legalidade no conjunto das ações do administrador público, quando este buscar tonificar resultados práticos,

Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI

sem formalismos ou burocracias que acarretem desperdícios dos valores arrecadados (ABRÃO, 2006, p. 83). No entanto, eficiência em matéria tributária pode estar relacionada, também, com a máxima arrecadação possível. Tanto que, para Machado (2006, p. 54-55), a eficiência em matéria tributária passa a consistir...

[...] 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.

Compreende-se que eficiência em matéria tributária não pode ser tão somente a busca incessante do aumento da arrecadação em si, pois esta é limitada pelos próprios direitos e garantias fundamentais do contribuinte (FISCHER, 2006, p. 267). Pode-se compreender a eficiência em matéria tributária pela ótica contrária da máxima arrecadação, isto é, pelo prisma da economicidade (FISCHER, 2006, p. 267). Ou seja, eficiência em matéria tributária pode significar a obtenção de maior receita com o menor gasto (seja sob o ponto de vista da instituição e regulamentação dos tributos, seja pela atividade administrativa). Nesse sentido, aproxima-se do princípio da praticidade porque visa legitimar a utilização pelo legislador de técnicas normativas (como, por exemplo, substituição tributária e ficções e presunções legais) que possibilitem uma arrecadação mais ágil e menos onerosa, que evitem a sonegação e que possibilitem interpretações e aplicações constitucionalmente adequadas da legislação por parte dos agentes públicos para o mais adequado aproveitamento técnico e funcional das tarefas administrativas (FISCHER, 2006, p. 268-270).

Eficiência em matéria tributária não implica, por decorrência lógica, uma tributação mínima. Sobretudo, porque em um Estado Social o desenvolvimento econômico e social requer uma tributação condizente com as necessidades sociais⁵ e, portanto, não compatível com valores mínimos de arrecadação. Compreende-se que tais posições não são divergentes porque a eficiência em matéria tributária, enquanto princípio, deve ser examinada sob os aspectos: (a) da capacidade dispenditiva do Estado – a qual está vinculada à correta utilização dos recursos arrecadados; (b) da justiça da tributação pela geração de desenvolvimento econômico e social – o qual é mensurado pela “exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida” (MARTINS, 2006a, p. 31);

⁵ Importante ressaltar que se concorda com Fischer que “uma sociedade com as dimensões e a complexidade social, cultural e econômica como a sociedade brasileira, certamente, demanda gastos bastante consideráveis e, conseqüentemente, uma tributação na mesma medida” (FISCHER, Octavio Campos. Princípio da eficiência e a tributação no Brasil, in **Princípio da eficiência em matéria tributária** – org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributária – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 260-290, p. 269).

e (c) do justo combate à sonegação – a fim de evitar com que a tributação possibilite ausência de competitividade. E porque somente haverá eficiência em matéria tributária se os três aspectos forem observados conjuntamente. Ressalte-se, inclusive, que qualquer desfiguração de um dos três aspectos acaba por provocar descompassos em todos eles e, conseqüentemente, impede de se observar a eficiência em matéria tributária (MARTINS, 2006a, p. 31).

Por esta razão, mesmo em um Estado Tributário e Social, não é possível que as despesas sejam o Norte a ser perseguido e que os tributos sejam os únicos meios necessários para seu custeio. Destarte, a lógica correta deve ser a definição eficiente dos gastos possíveis para que se possa determinar o quanto será necessário arrecadar para fazer frente a estes, e não o contrário (ou seja, estabelecer o quanto se pode arrecadar, para determinar no que será gasto). Eficiência em matéria tributária não pode ser sinônimo da máxima arrecadação de valores, tampouco da mínima. A tributação será eficiente se não retirar nem mais ou menos recursos do que os necessários para o custeio eficaz e eficiente dos gastos públicos em uma dada sociedade.

Em outro sentido, Goldschmidt e Velloso (2006, p. 190-196) ponderam que a eficiência em matéria tributária pode ser analisada sob o prisma de “eficiência-legalidade” e da “eficiência-vetor”. No primeiro prisma, defendem os autores que sendo um Estado de Direito regido pela legalidade, os administradores estariam pautados em sua conduta pela legalidade e, por conseguinte, agiriam de forma eficiente sempre que se amoldassem aos ditames legais. Assim, a “eficiência-legalidade” se consubstanciaria tanto como garantia do administrado como limite ao exercício da atividade dos agentes administrativos – configurando-se como um verdadeiro “instrumento de estagnação ou inércia” do agir público, visto que pela “eficiência-legalidade” não se permite que os agentes públicos inovem, reformulem ou aprimorem o sistema, impondo-lhes “a acéfala tarefa de cumprimento/observância do sistema posto, do ordenamento legal (GOLDSCHMIDT e VELLOSO, 2006, p. 190).⁶ E, no segundo prisma, a

⁶ Nesse sentido, Goldschmidt e Velloso ressaltam, ainda, que “tal circunstância, a par de trazer consigo o inerente peso da desmotivação, prejudica, senão aniquila, em sua quase totalidade, as possibilidades de otimização de processos, tomado esse termo em seu sentido mais amplo, como atinente ao direito material e procedimental, abrangente da atividade pública como um todo. O fiscal, por exemplo, não pode deixar de exigir o emaranhado de livros, declarações e documentos que a lei considera obrigatórios, ainda que encontre uma forma mais barata e dinâmica de cumprir sua obrigação de verificação. Não pode, igualmente, deixar de adotar determinada prática por considerá-la incoerente, tautológica, exagerada, irrelevante ou mesma injusta, ainda que tenha em mente a solução ideal (mais racional e eficiente), e ainda que seja nítido que está desperdiçando tempo e dinheiro da Administração Pública”. Isto porque “a racionalidade e a otimização de processos pressupõem, como regra, a possibilidade de reformulação. E, nesse contexto, o venerado – por justas e históricas razões – princípio da legalidade possui, como contraponto do dever de fazer o que consta da lei, a obrigação de não-fazer aquilo que não consta [...]. Sua atividade criativa é estritamente proibida na exata medida em que a estrita legalidade lhe obriga a agir, no direito tributário impositivo, de forma plenamente vinculada” (GOLDSCHMIDT e VELLOSO, 2006, p. 190-215, p. 191).

Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI

eficiência pode ser analisada enquanto “vetor” para a “constante busca pelo aprimoramento” (GOLDSCHMIDT e VELLOSO, 2006, p. 192). Nesse caso, a eficiência “dirige-se, fundamentalmente, ao Poder Legislativo, em cuja atividade legiferante devem ponderar sempre os critérios de custo-benefício, eficácia das medidas *versus* ônus inerentes” (2006, p. 192). Por esta razão, compreendem que a eficiência em matéria tributária mantém “íntima relação com o princípio da proporcionalidade, representando um instrumento de controle e adequação dos meios aos fins” (2006, p. 195).

Em outros termos, para Goldschmidt e Velloso (2006, p. 195), a eficiência em matéria tributária se verifica na necessidade dos Poderes Públicos agirem cientes dos fins das normas, de modo a lhes conferir o seu melhor desempenho, “conciliando agilidade, redução de custos (economicidade), simplificação e transparência, atentos às exigências de comodidade, proporcionalidade, confiança e continuidade (postulado esse que, vale dizer, tem como contrapartida o direito do administrado de exigir uma atuação eficiente, em todas as suas formas)” – e, “do ponto de vista legislativo, a eficiência é alcançada, ainda, com a estruturação de uma autêntica política tributária, voltada ao crescimento econômico e à otimização da arrecadação, com um mínimo de interferência ou imposição de ônus, burocráticos e financeiros, ao contribuinte”.

Haverá eficiência em matéria tributária quando o legislador, no momento de criação ou regulamentação de tributos, visar a organização do sistema tributário de modo a que este contribua, otimize e promova, ao máximo, o desenvolvimento da sociedade, e não simplesmente o mero aumento da tributação (FISCHER, 2006, p. 268). Isto é, quando o conjunto de normas jurídicas, que orienta o sistema tributário nacional (em especial, quanto à competência tributária e à regulação das condutas ou o modo de agir do Fisco e dos contribuintes), em seus aspectos fiscais e extrafiscais, otimizar a fiscalização e a arrecadação dos tributos por meio da observância dos princípios constitucionais (especialmente, o princípio da capacidade contributiva) e da justa distribuição das receitas tributárias, e possibilitar o desenvolvimento econômico e social do País (SARAIVA FILHO, 2006, p. 302).

Em suma, a eficiência em matéria tributária somente é observada quando o sistema tributário, como um todo, apresenta uma organização racional, imparcial, neutra, transparente, eficaz, sem burocracia e de menor dispensa econômica dos meios e recursos (humanos, materiais e institucionais) necessários para a instituição, apuração, fiscalização, possível devolução e aplicação dos recursos advindos das normas tributárias. E também, quando possibilitem ou não impeçam a realização dos serviços e atividades públicas ou privadas que

possibilitem o bem comum pela realização completa dos anseios, necessidades e interesses sociais (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 241).

Limites à eficiência em matéria tributária

Primeiramente, é importante salientar que se concorda com Machado (2006, p. 53), quando afirma que o questionamento quanto aos limites da eficiência em matéria tributária leva invariavelmente à ideia de que esta deve ser sinônima de “máxima arrecadação”. Porém, conforme mencionado alhures, compreende-se que tal defesa é fundada em uma visão utilitarista errônea porque, na verdade, o objetivo da tributação é proporcionar os meios necessários à realização do bem comum, isto é, a tributação é apenas e tão somente uma atividade-meio ou “instrumental” (MACHADO, 2006, p. 53) para que o Estado possa viabilizar sua atividade-fim que é a prestação de serviços à comunidade, com o intuito de proporcionar a diminuição das distorções sociais entre seus membros que lhes impedem uma igual promoção e preservação de sua dignidade humana.

Assim, o limite à eficiência em matéria tributária se encontra tanto nos demais princípios jurídicos que informam a tributação no Brasil (MACHADO, 2006, p. 55), como nos próprios direitos e garantias fundamentais dos contribuintes (FISCHER, 2006, p. 271). E, nesse sentido, os limites podem ser tanto os princípios da legalidade e da isonomia⁷ (MACHADO, 2006, p. 55, como os princípios republicano, da economicidade e da razoabilidade (VARGAS, 2006, p. 217-218), ou ainda os princípios da capacidade contributiva, do efeito confisco, da isonomia e da proporcionalidade entre o nível da arrecadação e a extensão e qualidade dos serviços públicos, diretos ou indiretos, retornados à sociedade (MARTINS, 2006, p. 31-32).

Não obstante, o limite à eficiência em matéria tributária passa, também, pela eficaz e correta identificação dos fatos economicamente dignos passíveis de tributação que possibilitem uma tributação seletiva, progressiva, extrafiscal e em consonância com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e com os limites da ética, da moral e da capacidade solidária de se arcar com a carga direta e indireta da tributação que possibilite, ao término, os valores necessários ao exercício das atividades e funções públicas e da Justiça fiscal (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 241). Ademais, se a eficiência em matéria tributária passa pela necessidade de se buscar atribuir um sentido à matéria tributária que conceda maior eficácia às normas constitucionais e que favoreçam a integração política e social na sociedade, pode-se afirmar que

⁷ Hugo de Brito Machado ressalta, porém, que “mesmo em uma singela política de arrecadação é imprescindível a observância de todos os princípios jurídicos, em especial o princípio da legalidade” (MACHADO, 2006, p. 50-68, p. 57).

Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI

o próprio programa constitucional é um limite à eficiência tributária (VARGAS, 2006, p. 217-218). E, em razão do tributo ser justo (MARTINS, 2006a, p. 45; COSTA-CORRÊA, 2006, P. 252), o tributo não pode ser “nem arbitrário, nem excessivo, nem mal gasto” – porque “só há, de rigor, princípio de eficiência na política tributária de um país, se houver o mesmo princípio de eficiência na política dispenditiva desses recursos” (MARTINS, 2006a, p. 46).⁸

Destarte, “o princípio da eficiência deve ser invocado sempre que houver descontrole, ineficiência ou corrupção nos gastos públicos” (MARTINS, 2006, p. 47) para que o tributo não deixe de ser eficiente e para que não se transforme em um mal em si (FERNANDES, 2014, p. 516). Nesse sentido, a legitimidade da imposição tributária depende do controle dos gastos públicos porque “só a gestão eficiente e responsável da despesa pública pode legitimar a cobrança dos tributos” (TORRES, 2006, p. 75). Além do que, a Constituição Federal vigente prevê, inclusive, que o controle da execução orçamentária deve observar os princípios da legalidade, economicidade e legitimidade dos gastos do governo (TORRES, 2006, p. 77), razão pela qual só o controle rápido, eficiente, seguro, transparente e valorativo dos gastos públicos é que legitima o tributo, enquanto preço da liberdade (TORRES, 2006, p. 77).

Apesar de Machado (2006, p. 63) compreender que a eficiência pode e deve ser cobrada na realização do gasto público, não parecer ser possível se sustentar que a ilegitimidade da cobrança de tributo seja fundada apenas na inobservância desse princípio na realização do gasto público. É de se concluir que não se pode pensar na liberação do contribuinte fundada na ilegitimidade do tributo em decorrência de gastos públicos indevidamente realizados (MACHADO, 2006, p. 63-64). Por isso, defende que “a solução para a questão da inobservância do princípio da eficiência na realização do gasto público se há de buscar no âmbito da política” – porque “o direito ainda não nos oferece instrumento adequado para o desempenho dessa difícil tarefa” (MACHADO, 2006, p. 64).

Sendo o poder de tributar limitado tanto pela distribuição das competências disciplinadas no texto constitucional como pelas garantias asseguradas constitucionalmente ao contribuinte – as quais, configuram-se como um “sistema normativo aberto” na medida em que

⁸ Segundo Ives Gandra da Silva Martins, “não há, pois, princípio de eficiência na política tributária impositiva se não houver a mesma eficiência na política dispenditiva do Estado. Não há eficiência parcial. Ou uma política é integralmente eficiente, ou é claramente ineficiente. Ou se tem os dois, ou não se tem nenhum, não havendo eficiência na política tributária, se não houver eficiência na política dispenditiva. Se esta for perdulária, incorreta, corrupta, automaticamente exigirá-se da sociedade mais do que deveria pagar para receber serviços públicos e a carga desmedida, por melhor que seja o sistema, consagrará o oposto do princípio da eficiência. Cobrar-se-á dos ‘condôminos’ mais do que uma boa ‘política condominial ou tributária’. Para o justo tributo deve haver a justa aplicação, no interesse da sociedade, dos recursos dele provenientes” (MARTINS, 2006, p. 29-49, p. 46-47).

o art. 150 da Constituição Federal de 1988 prescreve que, além das garantias enumeradas, existem outras (VARGAS, 2006, p. 218-219) – o poder de tributar é limitado, também, pela “garantia da eficiência” ou pela “garantia da destinação adequada da arrecadação dos tributos” porque, sendo a relação obrigacional tributária bilateral e decorrente da relação causal entre tributação e gastos públicos, o contribuinte tem o dever fundamental de pagar tributos e o direito fundamental de o fazer nos limites estabelecidos na Constituição e de exigir que os valores arrecadados sejam aplicados em conformidade com o programa constitucional na contraprestação de serviços públicos (VARGAS, 2006, p. 219; KANAYAMA, 2014, p. 483). Nesse sentido, Vargas (2006, p. 222) ressalta que...

[...] o Estado só tem legitimidade para tributar em razão de sua função de prestador de serviços, e não um prestador de serviços qualquer, mas um eficiente prestador de serviços. A partir do momento em que não presta os serviços ou o faz de maneira deficiente, perde a legitimidade para tributar; a competência tributária vai se tornando materialmente inconstitucional na mesma proporção em que os serviços públicos não são prestados ou o são de modo deficiente.

Não obstante, é importante a ressalva de Fischer (2006, p. 271-272) de que existem fins e valores que são prioridades em um Estado Democrático de Direito, como o brasileiro. E, principalmente que...

[...] o orçamento é o local apropriado para se iniciar o caminho rumo à realização dos mesmos. Se há completa liberdade orçamentária e, inclusive, se ele não possui um forte grau de vinculação, então é necessário dizer que a própria força normativa da Constituição perde muito de sua relevância. É dizer, a otimização da Carta Magna passa pela otimização na alocação das receitas: utilizá-las de tal forma que possibilitem ao máximo a realização de um Estado Democrático de Direito, de uma sociedade livre, justa e solidária.

Ademais, a coletividade possui sempre a possibilidade de discutir o modelo de Estado posto e, conseqüentemente, a necessidade e utilidade de se pagar determinados tributos. Sobretudo, porque “todos têm simultaneamente o dever de suportar financeiramente o Estado e o direito (o direito-dever) de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar” (NABAIS, 2005, p. 135), ou melhor, “como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida organizada em estado fiscal” (NABAIS, 1998, p. 679). Assim, caso o Estado prefira gastar seus recursos com fins não compatíveis com o ordenamento jurídico (FISCHER, 2006, p. 272), os contribuintes podem invocar o “princípio da eficiência em matéria tributária” a fim de deslegitimar materialmente os tributos exigidos pelo Estado. Sobretudo, porque o sistema constitucional brasileiro não possibilita que a tributação seja plenamente justificada, direta e exclusivamente, no dever de solidariedade social (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 251).

Por isso, compreende-se como possível a discussão da legitimidade da carga tributária no Brasil em razão da ineficiência administrativa e tributária do Estado – sendo que tal discussão deve passar não somente pela questão do controle da capacidade dispenditiva do Estado, mas, também, pela análise da legitimidade do dever de solidariedade fiscal. Isto é, se este ainda se funda nos interesses coletivos ou se foi suplantado pela necessidade do Estado em manter outras atividades e funções não necessárias ao cumprimento dos interesses e necessidades sociais e ao exercício das funções essenciais do Poder Público (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 252). Vale dizer, compreende-se que a ineficiência em matéria tributária deslegitima as imposições tributárias porque a eficiência é conteúdo e limite axiológico do dever de solidariedade e da matriz conceitual do mínimo existencial e da capacidade econômico-contributiva (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 252).

Afinal, se ao Estado cabe a tributação justa para prover as necessidades e interesses público-coletivos e para o correto e eficiente exercício das funções públicas, aos particulares cabe a certeza de que a tributação imposta é tão somente a necessária para solver as despesas advindas do cumprimento e exercício daqueles. Assim, todos e quaisquer ônus tributários que sejam necessários para a manutenção das estruturas de poder e desmandos dos governantes são tidos como injustos e decorrentes do excesso dispenditivo do Estado, devendo, por isso, sua exigência ser tida como ilegítima por ser ineficiente e contrária à preservação do mínimo existencial e da capacidade econômico-contributiva (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 253). Não obstante, concorda-se com o argumento de Saraiva Filho (2006, p. 291-292) de que o enfrentamento de tal questão requer, para sua solução, uma efetiva ponderação entre os valores em choque (como, por exemplo, eficiência e democracia). Segundo o referido autor:

[...] se a valorização dos motivos ou a escolha do objeto do ato enquadrar-se, de algum modo, dentro da eficiência imaginada pelo legislador, de modo que se possa encontrar uma razoabilidade dentro do senso de eficiência, mesmo que, eventualmente, possa existir uma divergência de opinião a respeito, o ato deve ser mantido, em respeito também à democracia e ao princípio da separação dos Poderes, de modo que o juízo de eficiência do magistrado não deve substituir o tino de eficiência do legislador, mesmo porque não quer a Constituição transformar o juiz em administrador de segundo grau quanto ao exame do mérito administrativo (SARAIVA FILHO, 2006, p. 292).

3. DISTINÇÃO ENTRE POLÍTICA TRIBUTÁRIA E POLÍTICA DE ARRECADAÇÃO: PARÂMETRO PARA A TRIBUTAÇÃO EFICIENTE EM UM ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO.

Para Martins (2006a, p. 33),

[...] a política tributária deve ter variada finalidade, a saber: justiça fiscal, nortear a alocação de recursos, promover o desenvolvimento econômico, assegurar o pleno emprego, combater a inflação, assegurar o equilíbrio do balanço dos pagamentos

internacionais, atender às finalidades sociais, permitir a coordenação fiscal entre as finalidades política, jurídica e administrativa dos governos.

Destarte, “o que distingue, pelo prisma da eficiência, uma política de arrecadação de uma política tributária é que a primeira gera pouco desenvolvimento econômico e social, além de injustiça tributária, e a segunda propicia o crescimento econômico e social e a justiça fiscal” (MARTINS, 2006a, p. 37).

Sob ótica diversa, Machado (2006, p. 57) articula a distinção entre políticas tributária e de arrecadação é que

[...] enquanto em uma autêntica política tributária, que envolve a busca de efetividade da função extrafiscal do tributo, o objetivo visado é a mudança de determinado comportamento, ou de determinada situação na economia, e a eficiência é medida pelo grau de realização desse objetivo, em uma singela política de arrecadação o objetivo visado é simplesmente o aumento do volume de dinheiro arrecadado.

Para Torres (2006, p. 73-74),

[...] o que distingue uma autêntica política tributária de uma singela política de arrecadação, pelo prisma da eficiência, é a adesão, por parte da legislação, da jurisprudência e da administração, à pluralidade dos princípios de legitimação do ordenamento tributário” – “[...] nomeadamente a igualdade, a razoabilidade, a ponderação, a praticabilidade, a simplificação, a concorrência, a economicidade e a transparência.

Já para Goldschmidt e Velloso (2006, p. 197), a distinção entre uma autêntica política tributária e uma singela política de arrecadação se faz necessária porque aquela

[...] visa, desde Adam Smith até a magnífica obra de Fritz Neumark, à transparência, à facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, à simplificação das formas (livros, guias, declarações, relatórios, demonstrações), com vistas à diminuição de custos de administração e aumento de arrecadação.

Sobretudo porque qualquer política tributária deve ser

[...] pensada e orientada para: (a) o fomento do trabalho (e, dentro disso, ressalta-se a mobilidade da mão de obra, o volume da força de trabalho, a facilitação do ingresso de nova mão-de-obra, a capacidade laboral e a disposição ao trabalho), dado que este é o fator que delimita primeiramente o volume e a velocidade do crescimento econômico; (b) o fomento do investimento (pela redução dos impostos sobre as sociedades e a possibilidade de compensação de perdas); (c) e a geração de poupança interna (que, na unanimidade das vozes dos economistas, constitui pilar fundamental do crescimento econômico)(GOLDSCHMIDT e VELLOSO, 2006, p. 198).

Enquanto que, por outro lado, uma política de arrecadação consiste na superposição aleatória de incidências e obrigações tributárias e revela “exclusiva preocupação com o contínuo aumento dos ingressos, sem procurar conferir logicidade, coerência e solidez (com vistas à perpetuação) ao sistema tributário” (GOLDSCHMIDT e VELLOSO, 2006, p. 198).

Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI

Segundo Vargas (2006, p. 230), “uma autêntica política tributária é aquela que vê na arrecadação dos tributos um meio de alcançar os objetivos sociais desenhados no programa constitucional, ou seja, vinculando o poder de tributar ao poder/dever de prestar serviços públicos adequados, bem como aos fins extrafiscais da tributação e à capacidade contributiva do contribuinte”. Enquanto que uma política de arrecadação “tem a arrecadação dos tributos como um fim em si mesmo, sem outro objetivo que não seja o de arrecadar”.

Não obstante, compreende-se que a distinção entre política tributária e política de arrecadação passa pela fixação de 04 (quatro) premissas. A saber:

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

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

A terceira premissa identifica que a tributação gera um ganho social maior para a coletividade do que a mera tributação, visto que é comprovado [...] que se beneficiam, a rigor, mais aqueles países que têm política tributária do que aqueles que têm apenas arrecadatória – porque ‘a verdadeira política tributária termina propiciando desenvolvimento econômico e Justiça fiscal, que acabam, por consequência, gerando mais receitas, menores traumas sociais e maior competitividade econômica.

A quarta premissa evidencia que não se pode diferenciar tributação de arrecadação pela inconformidade na grandeza da carga tributária, visto que [...] sendo as normas tributárias normas de rejeição social, a carga tributária sempre será desmedida para os contribuintes porque: (a) entendem que os objetivos e necessidades são mal colocados; (b) acreditam que existem gastos supérfluos; (c) sentem que são sempre apenados; (d) verificam a existência de tratamento prático diferencial aos sonegadores; (e) atestam que a fiscalização é facilitadora de impunidades e ilegalidades e (f) comprovam que ocorre aumento da receita mesmo com sonegações (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 243-244).

Por conseguinte, uma política tributária adequada será aquela que organizar a totalidade das normas tributárias, fiscais e extrafiscais, de forma racional, imparcial, neutra, transparente, eficaz, sem burocracia e de menor dispensa econômica dos meios e recursos (humanos, materiais e institucionais) necessários ao cumprimento total da redistribuição de riquezas, para a implementação do conteúdo concreto do princípio da solidariedade fiscal (a saber, preservação do mínimo existencial, vedação de confisco e aplicação da capacidade contributiva objetiva) e da efetivação dos direitos e garantias constitucionais.

A instituição de uma política tributária deve ser o fim precípua da própria tributação, posto que a constituição desta não impede que a mesma, no passar dos tempos, transforme-se em política de arrecadação e faça com que o sistema tributário aumente sua ineficiência – na medida em que a melhoria da eficiência em arrecadação promoverá a maior incidência das normas tributárias e, por consequência, forçará uma parcela dos contribuintes para a informalidade, aumentando a ineficiência da política tributária e a transformando, paulatinamente, em mera política de arrecadação (FISCHER, 2006, p. 271).

4. REFLEXÕES SOBRE COMO TORNAR A TRIBUTAÇÃO MAIS EFICIENTE E SE TRANSFORMAR EM UM EFICIENTE MECANISMO PARA A DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS.

O tributo é o preço que se paga para se viver em uma sociedade. E, a abdicação desta parcela de propriedade é o que possibilita a manutenção da liberdade dos indivíduos por meio da existência do Estado e dos serviços públicos promovidos por este para a equalização das desigualdades sociais (NABAIS, 1998; CAMPELLO, 2014, p. 645). Destarte, os tributos possibilitam as condições para implementação do Estado Moderno (VITA, 2014, p. 663).

Assim, a tributação tem sido um instrumental apontado tanto pelos liberais quanto pelos socialistas para a diminuição das desigualdades sociais e para a redistribuição da renda na sociedade hodierna (PIKETTY, 2014, p. 11-12), seja pela tributação de fatos anteriormente não tributados, pelo estímulo à poupança e investimento pela tributação do consumo ou pela adoção de tributação progressiva sobre a renda e o patrimônio (PIKETTY, 2014, p. 28 e 39-40). Isto se dá porque o Estado não deve ser um mero Estado Fiscal, mas sim um verdadeiro Estado Tributário (NABAIS, 1998). Isto é, não deve tributar como um fim em si mesmo, mas tributar para a efetivação das políticas e gastos sociais que tenham como finalidade precípua a diminuição das desigualdades sociais (KANAYAMA, 2014, p. 498).

A adoção do dever de solidariedade fiscal e da necessidade de se respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes, pela negação de excessos de tributação e pela necessidade de se impor uma tributação progressiva em razão da diferença da capacidade em contribuir entre os contribuintes, suplantou o modelo que via na tributação uma obrigação *ex imperium lege* (fundada na coatividade e que possibilitava a ampliação desmedida da tributação até o limite da indignidade humana), para a implantação de um modelo em que, em razão da solidariedade fiscal, o dever tributário dos contribuintes é de concorrer para a efetivação de políticas e gastos sociais pelo Estado e não mais de responsabilidade irrestrita, solidária e obrigatória pelos custos do Estado (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 253).

Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI

Num Estado Social e Democrático de Direito, repartem-se pelos tributos os custos das políticas públicas e não a totalidade dos gastos do Estado, pois política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses (TIPKE e YAMASHITA, 2002, p. 28). Ou seja, os gastos públicos devem ser limitados pela possibilidade de arrecadação tributária eficiente dos recursos necessários da sociedade para tal fim – admitindo-se, excepcionalmente, a retirada de valores monetários da sociedade para que, em seguida e por meio de políticas públicas, tais recursos sejam devolvidos à mesma parcela social obrigada pelo seu financiamento tributário (COSTA-CORRÊA, 2006, p. 254). Isso porque a tributação e o controle de sua destinação são relevantes instrumentos de realização, promoção e financiamento do Estado Social e Democrático de Direito (FISCHER, 2014, p. 593).

Assim, o valor da solidariedade fiscal e a correlata obrigatoriedade fiscal só existem quando o valor coletivo supera o valor individual, personalista e egoísta do Estado de arrecadar (SACCHETO, 2005, p. 11-22; COSTA-CORRÊA, 2006, p. 254). É que a existência de um dever fundamental de pagar tributos não livra o Estado de seus compromissos junto à sociedade, nem minimiza o poder de controle que esta possui perante os modos e meios de aplicação dos recursos tributários arrecadados (GRECO, 2005, p. 182).

Interrupção do direcionamento da atividade econômica pela tributação

Preliminarmente, é importante ressaltar que “os governos, por mais competentes que sejam, não conseguem substituir a infinidade de decisões e iniciativas individuais que dão força e dinamismo às sociedades e economias contemporâneas” (SCHWARTZMAN, 2014, p. 11) – razão pela qual “as tentativas de criação de grandes sistemas de planejamento centralizado levam, quase sempre, à criação de máquinas burocráticas caras e incompetentes, quando não a políticas desastrosas e ao sufocamento das iniciativas individuais” (SCHWARTZMAN, 2014, p. 11). E que “os regimes democráticos não necessitam de grandes planos, mas de políticas setoriais bem estudadas e definidas, que possam desenvolver ações eficazes em áreas como educação, inovação, transporte público, energia, meio ambiente, proteção social, saúde, segurança pública e administração de complexos urbanos metropolitanos” (SCHWARTZMAN, 2014, p. 12) – sendo que “poucos governos nacionais ou locais na América Latina têm capacidade para lidar plenamente com essas questões [...] e, quando essa capacidade existe, ela costuma estar mais desenvolvida nas áreas de política econômica, administração financeira e política fiscal do que nas demais” (SCHWARTZMAN, 2014, p. 12).

Verifica-se no Brasil uma gama de setores regulados que fazem com que a intervenção pública seja muito mais detalhada do que em outros países. Tanto que possibilitou a constituição

de modalidades tributárias específicas para direcionar recursos fiscais para as políticas públicas nessas áreas e para a manutenção dos interesses daqueles (LISBOA e LATIF, 2014, p. 39). Além disso, períodos temporários de elevado crescimento econômico contribuíram para o fortalecimento das políticas de intervenção pública, de sorte que “os incentivos, proteções e privilégios proliferam no Brasil e vão muito além dos incentivos fiscais habituais e das transferências de recursos públicos” (como, por exemplo, empréstimos subsidiados, protecionismo, controle de preços e regras de conteúdo nacional) – o que dificulta a correta percepção dos custos sociais destas e a sua revogação ou diminuição.⁹

No Brasil, a institucionalização desses instrumentos rentistas, junto com outras políticas fiscais, proporcionou elevação na inflação, baixo crescimento econômico, deterioração nas contas públicas e, mais recentemente, agitação social pela ampliação das políticas sociais. Em face disso, o Estado brasileiro encontra-se no atual momento em uma encruzilhada: como aumentar os gastos sociais sem aumentar a tributação? Para essa questão, a resposta seria aumentar as políticas rentistas? Não, porque no Brasil tais práticas já são elevadas, pouco transparentes e não tem gerado o retorno social desejado (LISBOA e LATIF, 2014, p. 80).

Outro ponto que merece reflexão é a questão da proteção de setores econômicos – seja por meio de barreiras comerciais, seja pela adoção de tributação elevada para a importação de bens e serviços ou pela fixação de coeficientes de conteúdo nacional em bens e serviços – porque a manutenção de tais práticas “rentistas”, apesar de possibilitar inicialmente ganhos mínimos de produtividade, geram e mantêm empresas ineficientes e acabam por acarretar custos sociais elevados para os demais setores da economia (LISBOA e LATIF, 2014).

Assim, compreende-se que a melhor solução seria a interrupção de todas as políticas rentistas, apesar de se reconhecer que determinadas isenções (MEIRA, 2014, p. 58) ou a redução significativa das alíquotas de impostos indiretos sobre produtos fundamentais de consumo poderia gerar um forte complemento de renda para as famílias mais pobres, auxiliando, inclusive, os programas de transferência de renda das políticas públicas. É que, fundamentalmente, “o que distingue as boas práticas das más não são seus formatos, mas sim se o governo, em sua atuação direta ou indireta, se orienta ou não pelos interesses mais gerais da sociedade, a partir

⁹ Nesse sentido, Lisboa e Latif ressaltam que: “a descentralização dos mecanismos de concessão de benefícios, que muitas vezes não passam pelo orçamento público, a pouca transparência dos impactos das políticas, o reduzido acesso aos dados para a análise independente dos resultados e os seus custos muitas vezes difusos para a sociedade, traduzidos em menor eficiência dos processos ou maiores custos de produção, dificultam a deliberação democrática das políticas públicas, resultando em elevada carga tributária e a provisão deficiente de bens públicos.” (LISBOA e LATIF, 2014, p. 39-40).

Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI

do mandato político que recebeu, e se o faz com a melhor utilização dos recursos disponíveis na sociedade” (SCHWARTZMAN, 2014, p. 27).

Direcionamento social pela tributação

A busca da melhoria das condições sociais passa pela ampliação da igualdade de oportunidades dos membros de uma sociedade. Como a tributação é um importante instrumento para a correção das distorções sociais e para a diferenciação social/funcional (VITA, 2014, p. 662), a imposição de tributos tem que levar em conta a capacidade contributiva dos contribuintes. Por consequência, a tributação deve ser temperada e balanceada, com maior ou menor intensidade, para não ser isonômica e injusta, mas, sim, para tributar de forma equivalente às distorções da capacidade econômica e contributiva de seus membros.

Somente a não uniformidade da tributação é que possibilita a melhoria das condições sociais dos contribuintes econômica e socialmente menos favorecidos, pois a distinção de espectros de capacidade contributiva e econômica deve impor uma tributação distinta e progressivamente mais próxima das distinções sociais a fim de possibilitar a redistribuição de renda na sociedade (inclusive, pela prestação de serviços públicos ou por ações afirmativas tributárias – FISCHER, 2014, p. 593), pela melhoria das condições econômicas e sociais das parcelas menos favorecidas e, conseqüentemente, a construção das condições necessárias ao mínimo existencial viabilizador da autonomia do ser humano (CAMPELLO, 2014, p. 638).

Entretanto, é importante ressaltar que apesar das distinções entre as faixas de capacidade econômica e contributiva dos membros de uma sociedade, acredita-se que a isonomia tributária é importante instrumento para a eficiente tributação. Desde que seja aplicada apenas e tão somente na identificação das alíquotas para tipos ou espécies de produtos ou serviços a serem tributados quando de sua produção ou consumo. Isto é, a distinção da tributação deve se dar no tocante às faixas de tributação de patrimônio ou renda, não nos tributos de produção ou consumo. Em outros termos, alimentos ou serviços podem e devem ter alíquotas diferenciadas em relação à sua essencialidade de consumo ou em relação à indução ou não de seu consumo, porém as mesmas espécies de produtos ou serviços deveriam ser tributados sempre na mesma alíquota. Assim, alimentos e serviços básicos deveriam ter alíquotas menores do que as de produtos eletrônicos, carros, viagens, etc.

Tal posição, além de aumentar a eficiência, equidade, certeza, conveniência e economia de recolhimento dos tributos, possibilitaria que houvesse uma tributação diferenciada em relação às faixas de capacidades econômica e contributiva. Além disso, a certeza de que

determinado grupo de produtos ou serviços (por exemplo, alimentos ou ensino) é tributado com a mesma alíquota, independentemente do seu preço ou do seu caráter luxuoso, faria com que contribuintes que apresentem capacidades econômica e contributiva mais frágeis pudessem, paulatinamente e com a melhoria das condições sociais, consumir produtos ou serviços de melhor “qualidade” ou mais “luxuosos” – diminuindo-se, assim, a distância social com a parcela com maior capacidade econômica e contributiva. Entretanto, para que a diferenciação da tributação em faixas de essencialidade ou seletividade que levem em consideração a equivalência das capacidades econômicas e contributivas é necessário que a tributação seja fundamentalmente proporcional e progressiva (MEIRA, 2014, p. 44). P. 44). Assim, produtos menos essenciais devem ter alíquotas mais elevadas em relação aos mais essenciais ou que tenham seu consumo privilegiado por questões extrafiscais.

Tributação direta versus tributação indireta

É importante frisar que a adoção de tributação indireta para aumento da carga tributária causa gravames irreparáveis à sociedade e à economia, como, por exemplo, carestia de bens, produtos ou mercadorias e serviços essenciais à sociedade, diminuição da atividade econômica e do investimento e aumento da evasão fiscal (MEIRA, 2014, p. 45-46). Além disso, a expansão de gastos sociais subsidiados ou financiados pela tributação indireta provoca uma regressividade que atinge principalmente as camadas sociais que não se beneficiam desses programas sociais por possuírem indicadores de renda superiores aos exigidos para o gozo de tais benefícios sociais (MEIRA, 2014, p. 56). No entanto, o papel da tributação para a redução das desigualdades sociais é ambíguo: por um lado, confere os recursos financeiros necessários para ampliação dos programas sociais, mas, por outro lado, diminui os efeitos desses programas sociais pela regressividade e pela incidência indireta sobre o consumo de bens e serviços. Assim, a tributação deveria ser baseada em uma tributação direta, tributando-se mais renda e patrimônio do que produção e consumo.

Nesse sentido, concorda-se com Campello (2014, p. 650), quando afirma que “os tributos devem ser avaliados como um elemento do sistema geral de propriedade que eles mesmos ajudam a criar”, porque o Estado, sustentado pelos tributos, é a instituição fundamental para o exercício do direito de propriedade e, sobretudo, porque...

[...] apelar para um nível natural do direito de propriedade justificador de uma renda bruta pré-tributária seria ilegítimo na medida em que essa renda é produto de um sistema do qual o tributo é inseparável. Isto porque o direito de propriedade é consequência desse sistema, que é mantido pelos tributos (CAMPELLO, 2014, p. 651).

Além disso, a tributação direta...

[...] (re)cria redes de vinculação de codificações majoritárias, em que a política observa a economia e verifica o desalinhamento entre uma maioria pobre e uma minoria rica, tentando reequilibrar estes fatores através da replicação das comunicações de transferência de capitais desta minoria para maioria, instrumentalizados pelos tributos, que funcionam como programas de propósito específico no sistema econômico (VITA, 2014, p. 666).

Isto é, a tributação direta possibilita recriar formas de transferência de capital de parcelas sociais com capital para parcelas da sociedade sem capital, ou seja, a tributação direta, em certo sentido, faz com que as faixas econômicas periféricas e centrais se equilibrem (VITA, 2014, p. 666). Mais ainda, essa solidariedade distributiva oriunda da tributação direta (re)estabelece as condições para o funcionamento da democracia porque dá “condições para que a maioria seja, de fato, ouvida, vez que o Estado deve ser um representante desta, mesmo que nunca deva se olvidar da minoria” (VITA, 2014, p. 666).

Transparência e controle da arrecadação tributária

As normas tributárias são normas de rejeição social, isto é, as pessoas cumprem as obrigações tributárias porque temem os efeitos do descumprimento destas e não porque gostam de pagar tributos. Entretanto, a arrecadação tributária poderia ser melhorada se os contribuintes definissem o destino do dinheiro ou se fosse mais transparente a relação entre as receitas e despesas públicas, isto é, onde os valores arrecadados estão sendo gastos (KANAYAMA, 2014, p. 492). Assim, é possível aprimorar a arrecadação tributária – pela diminuição do desconforto dos contribuintes – se for aprimorada a percepção do uso eficiente dos recursos públicos, (b) se houver a diminuição da discricionariedade dos gastos públicos e a consequente vinculação (*earmarking*) das receitas públicas com efetivos gastos sociais ou (c) se houver *accountability* tributário (KANAYAMA, 2014, p. 492).

Com relação à vinculação das receitas públicas a gastos é necessário pontuar que, além da restrição constitucional imposta à utilização deste expediente *numerus clausus*, não basta a simples vinculação de receitas a determinados gastos ou programas sociais para que se verifique um efetivo aprimoramento da arrecadação tributária. É fundamental que os gastos ou programas sociais prometidos sejam efetivamente realizados, isto é, que os recursos arrecadados sobre uma rubrica vinculante sejam realizados pelo Poder Público; que os recursos arrecadados sejam somados aos valores anteriormente direcionados para tais gastos ou programas sociais. Do contrário, tal medida se transformará em mero mecanismo arrecadatário e, com o passar do tempo, o apoio popular à tributação será revisto o que poderá levar, inclusive, à revogação de tais

medidas. Veja o exemplo da CPMF (contribuição provisória sobre movimentações financeiras),¹⁰ que inicialmente contava com o apoio popular porque teria seus recursos destinados à melhoria da saúde pública, mas que, tendo seus recursos complementares direcionados ao custeio das despesas já existentes, perdeu o apoio popular e não teve prorrogada a sua cobrança.

Compete ao Estado apresentar, de forma pública e transparente, os motivos que levam à instituição ou à majoração dos tributos, a fim de que a sociedade possa constatar se os motivos são verdadeiros, legítimos e constitucionais (KANAYAMA, 2014, p. 499). Além disso, a transparência na política tributária reduziria a pressão “rentista desenvolvimentista” e, por consequência, possibilitaria uma forte redução nos sistemas de incentivos e de benefícios fiscais, além de uma maior eficiência tributária pela maior isonomia da distribuição do custo tributário entre os vários contribuintes em nossa economia. Poderia até melhorar a crise de legitimidade instalada desde 2013 na medida em que a população atestaria que os recursos arrecadados não são suficientes para atender todas as demandas sociais – em especial, no que diz respeito à melhoria significativa dos serviços de educação e saúde.

A transparência quanto à relação arrecadação-dispêndio evitaria a entropia da percepção do papel do estado na sociedade pós-moderna, porque o tributo deixaria “de ser visto como um elemento de dispêndio de capital ineficiente para ser um elemento de liberdade, garantindo o acesso de todos a serviços públicos e uma rede de proteção social, com participação ativa dos sujeitos da sociedade (democracia)” (VITA, 2014, p. 665). Por outro lado, reduziria a pressão da sociedade quanto à qualidade dos serviços públicos providos aos cidadãos e possibilitaria à sociedade compreender os avanços e retrocessos sociais causados pela tributação.

5. CONCLUSÃO

Se é certo que a arrecadação tributária no Brasil tornou-se mais eficiente com a institucionalização de determinados mecanismos (como, por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal – a qual exige a implementação de práticas gerenciais e planejamento para estimar a arrecadação com métodos adequados e transparentes), torna-se necessário que o controle, transparência e a responsabilidade dos gastos públicos sejam melhor institucionalizados no Brasil para que os contribuintes possam efetivamente não só se planejarem quanto aos custos

¹⁰ Nota do Editor a leitores não brasileiros: CPMF era uma contribuição fiscal, aplicada no Brasil entre 1997 e 2007, e que incidia sobre quase todas as movimentações bancárias.

tributários de suas atividades, mas possam fiscalizar, cobrar e responsabilizar os gestores pelo desperdício dos valores arrecadados (NOGUEIRA, 2014, p. 736) a fim de tornar a tributação mais eficaz para o desenvolvimento econômico e social para a atual e futuras gerações.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 83-96.

ARAÚJO, Luiz Alberto David e NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 5ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética: 2005, p. 68- 88.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** – atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. O tributo como meio de efetivação da justiça e do Estado Social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 637-658.

COSTA-CORRÊA, André L. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 233-259.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FISCHER, Octavio Campos. Princípio da eficiência e a tributação no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 260-290.

_____. Tributação, ações afirmativas e democracia, O tributo como meio de efetivação da justiça e do Estado Social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 591-599.

GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado**. São Paulo: Manole, 2003.

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

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 4ª ed. revista e ampliada, São Paulo: Saraiva, 1995.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social, In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética: 2005, p. 141-167.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Tributação, democracia e liberdade: o tema do orçamento impositivo no ordenamento jurídico brasileiro. In: GRUPENMACHER, Betina

Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 603-636.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun e VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 190-215.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética: 2005, p. 168-189.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KANAYAMA, Rodrigo Luís. Responsabilidade da atividade financeira e necessária relação entre receitas e despesas públicas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 479-501.

LISBOA, Marcos de Barros e LATIF, Zeina Abdel. Democracia e crescimento no Brasil. In: SCHWARTZMAN, Simon (org.). **A via democrática: como o desenvolvimento econômico e social ocorre no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 37-90.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 50-68.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 29-49.

_____. **Teoria da imposição tributária**. 2ª ed. revista e atualizada. São Paulo: LTr, 1988.

_____, **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MEIRA, José de Castro. Constituição, tributos e carga tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 35-59.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 11ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1999.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal, *in* **Solidariedade social e tributação** – Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi. São Paulo: Dialética: 2005, p. 110-140.

NOGUEIRA, Jozélia. Tributação, justiça fiscal e social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 735-761.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Maniqueísmo jurídico-tributário: o tributo como instrumento de dominação. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e**

pública. São Paulo: Atlas, 2000.

PIKETTY, Thomas. **A economia das desigualdades** – trad. Pedro Elói Duarte. Coimbra: Actual, 2014.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **A carga tributária no Brasil**: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição. Disp. em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIIPTN/Carga_Tributaria_Brasil.pdf Acessado em 08.01.2015.

SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética: 2005, p. 09-52.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 291-309.

SCHWARTZMAN, Simon. Democracia, desenvolvimento e governabilidade, SCHWARTZMAN, Simon (org.). **A via democrática**: como o desenvolvimento econômico e social ocorre no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 01-36.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes** (*Besteuerungsmoral und Steuermoral*) – tradução, apresentação e notas Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética: 2005, p. 198-207.

_____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 69-82.

VARGAS, Jorge de Oliveira. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 216-232.

VITA, Jonathan Barros. As novas funções dos tributos no sistema social: distributividade como forma de promoção da democracia e da liberdade. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 659-678.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética: 2005, p. 53-67.