UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP)
FACULDADE DE DIREITO - CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PAULO SOUSA LEÃO MENEZES

Orientador: **PROF. TITULAR HUMBERTO BERGMANN ÁVILA**

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

SÃO PAULO

2019

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP)

PAULO SOUSA LEÃO MENEZES

Título:

**A EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E A ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

SÃO PAULO

2019

Nome: Paulo Sousa Leão Menezes

Título: A Eficiência Administrativa e a Administração Tributária

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em: ____/____/____

Banca Examinadora

Orientador: Prof. Dr. _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, que sempre fizeram tudo por mim.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Humberto Ávila, que, com simplicidade, educação e inteligência, muito me ensinou.

Aos meu pais e irmãos, que sempre estiveram ao meu lado para o que eu precisasse.

Aos novos e velhos amigos de São Paulo.

A todos da Alfândega de São Paulo, que sempre compreenderam as dificuldades inerentes à dedicação conjunta ao estudo e ao trabalho.

Menezes PSL. A Eficiência Administrativa e a Administração Tributária [dissertação]. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2019.

RESUMO

Os impactos sociais da carga tributária e dos crescentes custos para cumprimento das obrigações tributárias acessórias resultaram na demanda da sociedade por uma maior eficiência das administrações tributárias e do sistema tributário como um todo. No entanto, não há consenso sobre quais medidas podem ser implementadas pelos órgãos fazendários para incremento da eficiência no cumprimento das suas atribuições legais. O objetivo desta dissertação é compreender o conteúdo jurídico do dever de eficiência administrativa e quais atos das administrações tributárias podem ser fundamentados nessa norma constitucional. Nesse sentido, inicia-se o trabalho com a análise do significado de eficiência e dos dispositivos constitucionais atinentes à matéria, de modo a permitir identificar os elementos estruturais da eficiência administrativa enquanto norma jurídica e como eles se relacionam. Além disso, são estudadas as relações entre eficiência administrativa e legalidade, especialmente para compreender se há ampliação das competências estatais a partir dessa norma, e entre eficiência e proporcionalidade, com o intuito de delimitar os âmbitos de aplicação de cada uma dessas normas. Na parte seguinte, são realizadas diferenciações entre a eficiência administrativa aplicada aos órgãos fazendários e institutos afins do Direito Tributário como praticabilidade e eficiência do sistema tributário. Ademais, a disciplina constitucional relativa às administrações tributárias e o modelo de cobrança de tributos, definido no Código Tributário Nacional, são analisados de modo a delimitar as principais atribuições dos órgãos fazendários. Passa-se então ao exame das características da relação jurídico-tributária, especificando a tensão existente entre as prerrogativas da atividade administrativa tributária e os direitos e garantias concedidos aos contribuintes. Assim, é possível verificar como o dever de eficiência administrativa tem importância reduzida na relação entre fisco e contribuintes, por conta da função defensiva de grande parte dos direitos do contribuinte em relação ao Estado. Por fim, são analisadas questões práticas relativas à aplicação do dever de eficiência administrativa à atividade fiscalizatória, à delimitação do acesso do fisco aos dados bancários e à imposição de obrigações acessórias.

Palavras-chave: eficiência administrativa; administração tributária; legalidade; finalidade; proporcionalidade.

Menezes PSL. The Administrative Efficiency and the Tax Administration [dissertation]. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2019.

ABSTRACT

The social impacts of the tax burden and the increasing costs of tax compliance have resulted in the society's demand for greater efficiency in tax administrations and in the tax system. However, there is no consensus about what measures can be implemented by the tax administrations to increase efficiency in the fulfillment of their legal duties. The purpose of this dissertation is to understand the legal content of the administrative efficiency duty and which acts of tax administrations can be based on this constitutional norm. Thus, the work begins with the analysis of the meaning of efficiency and the constitutional devices related to the matter, in order to identify the structural elements of administrative efficiency as a legal norm and how the elements relate to each other. In addition, the relation between administrative efficiency and legality are studied, especially to understand whether there is an expansion of state competencies from this norm, and between efficiency and proportionality, in order to delimit the scope of each of these norms. In the following part, differentiations are made between the administrative efficiency applied to the tax authorities and institutes of the Tax Law, such as practicability and efficiency of the tax system. In addition, the constitutional discipline related to tax administrations and the tax collection model defined in the National Tax Code are analyzed in order to delimit the main attributions of the tax authorities. It is then examined the characteristics of the legal-tax relationship, specifying the tension between the prerogatives of tax administrative activity and the rights of taxpayers. Thus, it is possible to verify how the duty of administrative efficiency has a reduced importance in the relationship between tax administrations and the taxpayers, due to the defensive function of a large part of the taxpayer's rights. Finally, practical questions are analyzed regarding the application of the administrative efficiency duty to the audit activity, the delimitation of the access of the tax authorities to the banking data and the imposition of instrumental obligations.

Keywords: administrative efficiency; tax administration; legality; goal; proportionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 - O QUE É EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA?.....	21
1.1 – CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	21
1.2 – SIGNIFICADO DE EFICIÊNCIA.....	23
1.3 – FUNDAMENTOS NORMATIVOS DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA...26	
1.4 – ELEMENTOS ESTRUTURAIS DA EFICIÊNCIA.....	34
1.4.1 – Meios.....	36
1.4.2 – Resultados.....	46
1.4.3 – Relação entre os elementos estruturais do dever de eficiência.....	50
1.5 – EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E LEGALIDADE.....	52
1.5.1. Breve análise da doutrina nacional acerca da relação entre legalidade e eficiência administrativa.....	53
1.5.2. Diversidade de atuação administrativa e compreensão da legalidade administrativa.....	57
1.6 – EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E PROPORCIONALIDADE.....	71
2 – EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	76
2.1 – EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E INSTITUTOS AFINS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	76
2.2 – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	79
2.2.1 – Disciplina constitucional.....	79
2.2.2 – O papel das administrações tributárias no modelo de cobrança de tributos previsto no Código Tributário Nacional.....	82
2.2.3 – Principais atribuições das administrações tributárias.....	88
2.3 – A ATIVIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA E O DEVER DE EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA.....	89
2.3.1 – A relação entre as prerrogativas da administração tributária e os direitos e	

garantias dos contribuintes.....	89
2.3.2 – Análise da aplicação da eficiência administrativa em situações práticas das administrações tributárias.....	94
2.3.2.1 – Fiscalização, imposição de exigências e valoração de elementos probatórios.....	95
2.3.2.2 – Sigilo de dados bancários e o acesso direto das administrações tributárias.....	99
2.3.2.3 – Obrigações acessórias.....	102
CONCLUSÕES.....	106
BIBLIOGRAFIA.....	110

INTRODUÇÃO

A. Considerações preliminares

A atuação da administração tributária ocorre numa tensão entre as prerrogativas necessárias aos deveres de fiscalizar e arrecadar e os limites decorrentes dos direitos e garantias individuais do contribuinte¹. As relações entre Fisco e contribuinte, em geral, se desenvolvem de modo conflituoso.

Este tenta lidar com um sistema tributário extremamente complexo (abundante em textos normativos de entes tributantes distintos, com pobre técnica legislativa e sem primar por coerência²), com o crescimento de prestações instrumentais à arrecadação³ e uma permanente desconfiança por parte dos agentes responsáveis pela fiscalização⁴.

Aquele é o órgão competente em realizar uma atividade que interfere de modo substancial no patrimônio e na liberdade dos indivíduos, muitas vezes pautada em políticas meramente arrecadatórias, através das quais o contribuinte é visto como mero objeto⁵, especialmente por conta da carga tributária elevada e dos crescentes custos para observância das obrigações acessórias.

Nesse contexto, o crescimento das atividades estatais exige um maior dispêndio de recursos para o cumprimento dos diversos objetivos dispostos na Constituição Federal, de modo que, considerando a relevância das receitas tributárias no custeio do Estado, aumenta-se a demanda por melhores resultados na arrecadação de tributos.

Por conta da carga tributária elevada sobre a atividade produtiva da sociedade e do aumento dos custos relativos ao cumprimento das obrigações acessórias, há o apelo por eficiência no cumprimento dos fins impostos pelo ordenamento, bem como na atividade de cobrança e arrecadação de tributos, de modo a reduzir os impactos na vida dos contribuintes.

A expressão “eficiência” soa bem aos ouvidos da sociedade e dos poderes públicos. Não há quem conteste a obtenção de melhores resultados ou a diminuição dos custos, seja

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Revisão dos Limites e Possibilidades de Atuação Eficiente do Fisco. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 11, São Paulo: Dialética, 2007.p. 132.

² ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 62-63.

³ PAULA, Marco Aurélio Borges de. Por uma tributação justa, segura e eficiente. In: _____; MAGRINI, Raquel de Paula (coord.). *Estudos de Direito Público*. Mato Grosso do Sul: CEPEJUS, 2009. p. 424.

⁴ LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. Presunção de boa-fé nas relações entre fisco e contribuintes: normas aplicáveis à administração federal. *Justiça em Revista*, Belo Horizonte, n. 11, nov. 2013. p. 19-30.

⁵ CAMPOS, Diogo Leite de. As garantias dos contribuintes. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; MAGRINI, Raquel de Paula (coord.). *Estudos de Direito Público*. Mato Grosso do Sul: CEPEJUS, 2009

para viabilizar o cumprimento dos objetivos das administrações tributárias, seja para a prestação de serviços em benefício direto da população. A grande questão que fica oculta é: quais são os atos que podem ser realizados para alcançar os objetivos de modo eficiente?

A Emenda Constitucional nº 19/1998 introduziu no *caput* do artigo 37 o denominado princípio da eficiência como uma das normas que devem ser observadas pela administração pública em geral. Embora não seja possível afirmar que houve modificação relevante a partir disso⁶, considerando especialmente o conteúdo do princípio republicano e diversas disposições esparsas ao longo da Constituição Federal que se relacionam com as ideias de economicidade e controle dos resultados, é inegável que a manifestação constitucional expressa ao menos incentivou o debate em torno da aplicação.

Ocorre, no entanto, que a positivação da expressão eficiência não auxilia de modo relevante na compreensão do significado jurídico, ou seja, esse dispositivo constitucional não traz maiores especificações sobre quais os deveres que são impostos e/ou prerrogativas concedidas aos agentes públicos para sua observância.

Tampouco a doutrina brasileira conseguiu pacificar o sentido normativo da eficiência administrativa, de modo que há posições opostas em diversas questões suscitadas na interpretação e aplicação. Apenas a título de exemplo, Alexandre Santos de Aragão sustenta que todos os atos, normativos ou concretos, somente serão válidos se forem aplicados da “maneira mais eficiente ou, na impossibilidade de se definir esta, se for pelo menos da maneira razoavelmente eficiente”⁷. Humberto Ávila, por outro lado, entende que a aplicação da eficiência administrativa demanda “promoção satisfatória dos fins atribuídos à administração pública, considerando promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim”⁸. Uma das questões essenciais nesse trabalho é delimitar, com base em fundamentos positivos, quais são as exigências dessa norma.

A definição do significado de eficiência administrativa e do seu modo de aplicação é especialmente importante no âmbito tributário porque não raro esse ideal é reduzido à maximização do resultado arrecadatário. Nesse sentido, as finalidades das administrações tributárias são limitadas apenas à cobrança de tributos a partir dos meios menos custosos (não apenas em sentido financeiro).

⁶ MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o Princípio Constitucional da Eficiência. *Revista Diálogo Jurídico*, v. I, n. 02. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, 2001, p. 3-4.

⁷ ARAGÃO, Alexandre Santos de. Princípio da Eficiência. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

⁸ ÁVILA, Humberto. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. n. 4, Salvador, 2005, p. 24.

É nessa direção a crítica de Marco Aurélio Borges de Paula, embora fazendo referência à Constituição Portuguesa:

(...) em nome do interesse público, e porque os impostos se consolidaram como a melhor fonte de ingressos públicos - para satisfazer aquele “interesse superior”, isto é, os inúmeros objetivos sociais e econômicos (artigo 81, *b*, da CRP) - os Poderes Públicos têm a falsa idéia de que a finalidade da Administração tributária é apenas a cobrança de receitas, contrapondo, assim, a *eficiência (latu sensu)* da arrecadação aos *direitos e garantias dos contribuintes*, isto é, à *justiça fiscal*; dando, pois, prevalência ao interesse financeiro à custa do Direito Fiscal.

A situação fica ainda mais preocupante diante de períodos de queda de arrecadação decorrente de crises econômicas, quando há uma busca de novos instrumentos que viabilizem a retomada do nível arrecadatório. Surgem assim gratificações para os agentes públicos responsáveis pela fiscalização vinculadas à receita de créditos tributários decorrentes de penalidades, ampliação das prerrogativas fiscalizatórias (por vezes sem qualquer mudança legal, apenas pela atividade interpretativa⁹), dentre tantos outros mecanismos (in)justificados pelo interesse público e pela eficiência.

Além disso, há relevante movimento doutrinário que defende a constitucionalização dos ramos do Direito¹⁰. Em relação ao Direito Administrativo, essa mudança de paradigma no entendimento do ordenamento jurídico fundamentaria uma compreensão diversa do princípio da legalidade. A concepção de vinculação do agir administrativo a uma prévia autorização legislativa seria superada pela fundamentação direta nos ditames da Constituição Federal de 1988, em especial nos princípios e direitos fundamentais. Surgiria, assim, a ideia de substituição da legalidade pelo princípio da juridicidade administrativa¹¹.

Será então que o denominado princípio da eficiência poderia servir de fundamento para novas prerrogativas concedidas às administrações tributárias? A existência de um conteúdo autônomo dessa norma que possibilite a aplicação direta e o modo de atribuição de poder à administração pública são questões que precisam ser enfrentadas para a compreensão da função normativa da eficiência administrativa no ordenamento jurídico

⁹ Como ocorreu na mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a proteção constitucional dos dados bancários expressada no RE nº 601.314/SP.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano Azevedo. *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008; MORAES, Alexandre de. Princípio da eficiência e controle jurisdicional dos atos administrativos discricionários. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 243, 2006, p. 13-28.

¹¹ BINEBOJM, Gustavo. A constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, 2008, p. 14. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

brasileiro (em especial nas relações jurídico-tributárias).

É nesse cenário, em que muito ainda se debate o significado de eficiência administrativa, simplificação tributária, eficiência do sistema tributário, praticabilidade e tantas outras expressões afins, que será estudado como essas questões devem ser entendidas, especialmente no contexto das relações jurídico-tributárias.

B. O objeto do estudo e seus desdobramentos práticos

O tema geral deste trabalho é a aplicação da eficiência administrativa enquanto norma na atividade administrativa tributária. Considerando a existência de institutos relacionados à ideia de eficiência que são tratados pela doutrina tributária de modo recorrente, uma das finalidades essenciais é fazer uma diferenciação, delimitando o significado de cada um. Assim, o estudo será restrito às implicações do dever de eficiência previsto na Constituição Federal em relação às administrações tributárias.

Ao longo do trabalho, será sustentado que: (i) o denominado princípio da eficiência que deve orientar as atividades administrativas não possui conteúdo normativo independente, de modo que apenas estrutura a aplicação do ordenamento jurídico a partir dos meios autorizados e em função das suas finalidades¹²; e (ii) as características das relações entre administrações tributárias e os contribuintes e a função garantista dos direitos individuais relevantes para a matéria restringem de modo substancial a aplicação da eficiência administrativa.

Considerando o tema deste trabalho, algumas questões são relevantes: (i) qual é o significado do dever de eficiência administrativa estabelecido na Constituição Federal? (ii) essa norma pode ser compreendida de maneira independente, como a busca mais célere de resultados? (iii) como os meios de atuação são concedidos para administração pública em geral (e a tributária em particular) realizar as finalidades prescritas pelo ordenamento jurídico? (iv) atividade interpretativa dos dispositivos infraconstitucionais é delimitada por essa norma, de modo a ampliar ou criar prerrogativas para a administração tributária na consecução das suas finalidades?

As perguntas listadas demonstram que o estudo demanda a delimitação do que significa eficiência administrativa, considerando os fundamentos para o exercício do poder

¹² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 503-510; LEAL, Fernando. Propostas para uma abordagem teórico-metodológica do dever constitucional de eficiência. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n. 15. Salvador, 2008, p. 12-21.

pelo Estado. É fundamental, assim, afastar o entendimento que eficiência equivale a buscar os resultados a partir dos meios indispensáveis para a busca das finalidades. Não se trata propriamente de encontrar os melhores meios, mas da sua justificação nas regras que atribuem prerrogativas e estabelecem procedimentos aos órgãos estatais.

É necessário ainda afastar a ideia de que a eficiência possui um conteúdo autônomo que estabelece direta ou indiretamente os comportamentos dos agentes públicos. Não há estado de coisas¹³ ou dever ser ideal¹⁴ prescrito pelo princípio da eficiência administrativa. A eficiência administrativa deve servir como uma norma estruturadora da aplicação da competência estabelecida por regras jurídicas, impondo uma relação racional entre os meios sustentados por essas regras e as finalidades impostas aos órgãos responsáveis, que variam a depender das peculiaridades das relações jurídicas entre Estado e cidadão.

Por conta disso, estudar a relação entre legalidade e eficiência administrativa é fundamental, de modo a compreender que são as regras que atribuem poder ao agente público, estabelecendo os procedimentos para o exercício da competência. A eficiência não atribui ou amplia as prerrogativas das administrações tributárias para a realização das finalidades, arrecadatórias ou não. É necessário que exista uma regra que suporte o poder de atuação do Estado e o modo e os limites de seu exercício.

Ademais, é preciso considerar as características da relação entre as administrações tributárias e os contribuintes, já que a fiscalização e a arrecadação de tributos envolvem restrições à propriedade e à liberdade dos cidadãos. Nesse sentido, a distinção entre a aplicação estruturada por meio do postulado normativo da proporcionalidade e da eficiência administrativa deve ser realizada, de modo a auxiliar na compreensão do âmbito de cada um deles na concretização das regras e princípios.

Diante das controvérsias jurídicas que emergem do presente trabalho, propõe-se um modelo teórico que explique o sentido e a função do dever de eficiência administrativa no ordenamento jurídico brasileiro, em especial em relação às administrações tributárias.

C. A Justificativa do estudo

¹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15. ed. Malheiros: São Paulo, 2014.

¹⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Luís Virgílio Afonso da Silva (trad.), 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

O estudo do dever de eficiência administrativa aplicado no Direito Tributário se justifica especialmente por dois motivos: (I) a insuficiência dos estudos doutrinários sobre o conteúdo e o modo de aplicação do dever de eficiência administrativa, em especial em questões tributárias; e (II) a crescente demanda arrecadatória dos entes tributantes, que envolve uma série de questões complexas como o aumento dos gastos estatais e a ocorrência de crises econômicas que impactam negativamente no planejamento orçamentário.

Nesse sentido, é preciso compreender os efeitos que a aplicação dessa norma tem na definição das prerrogativas que são concedidas às administrações tributárias para a realização das finalidades prescritas pelo ordenamento jurídico.

O legislador constitucional entendeu necessária a introdução, por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998, da eficiência como um dos princípios norteadores da administração pública¹⁵. A partir disso, alguns estudos foram produzidos de modo a esclarecer o conteúdo dessa norma e seu modo de aplicação, considerando os ditames do regime de Direito Público.

No entanto, há posições doutrinárias radicalmente diversas, desde a negativa do caráter normativo da eficiência da administração pública¹⁶ até a afirmação de que não houve qualquer modificação com esse incremento¹⁷.

Além disso, a difusão dos debates acerca da distinção entre regras e princípios nos ambientes acadêmico e jurisprudencial brasileiros resultou numa euforia principiológica por parte da doutrina constitucional. É corrente, por exemplo, a ideia de que os princípios são as normas mais importantes do ordenamento¹⁸ e devem ser otimizados a partir de um método de ponderação¹⁹, embora não seja comum a indicação de critérios precisos para tal atividade.

Assim, existe um movimento no Direito Público que busca fundamentar diversas

¹⁵ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

¹⁶ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999*. São Paulo: Malheiros, 210, p. 124.

¹⁷ MODESTO (op. cit., p. 3-4).

¹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 53; BECHO, Renato Lopes. Princípio da Eficiência da Administração Pública. *Boletim de Direito Administrativo*. São Paulo: julho, 1999.

¹⁹ MORAIS, Dalton Santos. Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013, p. 724-726; FRANÇA, Vladimir da Rocha. Eficiência administrativa na Constituição Federal. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

soluções a partir da aplicação dos princípios constitucionais²⁰. Tanto é assim que muito se fala em constitucionalização dos ramos do Direito, especialmente na defesa da interpretação das normas infraconstitucionais a partir dos direitos fundamentais postos na Constituição Federal. Desse modo, a legalidade não teria a mesma configuração que caracterizou esse ramo do Direito²¹.

Além desse panorama jurídico, há uma demanda para aumento da arrecadação estatal, considerando o aumento das funções do Estado nos últimos tempos, especialmente diante da percepção que o Direito deve servir de instrumento para a redução das desigualdades sociais.

Nesse sentido, há um clamor por maior eficiência do sistema tributário, por eficiência no cumprimento das atribuições das administrações tributárias, por simplificação e praticabilidade na cobrança de tributos, dentre outras expressões similares. No entanto, não está claro se tais institutos são relacionados ao princípio da eficiência que deve ser exigido da administração pública, conforme o texto do artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Em face de tais considerações, o tema em estudo justifica-se pela necessidade de delimitação do significado e modo de aplicação do princípio da eficiência, considerando o modelo de atuação da administração pública estabelecido na Constituição Federal de 1988, bem como as peculiaridades que caracterizam a relação jurídico-tributária.

D. A abordagem a ser realizada pelo estudo

Para analisar a aplicação do dever de eficiência na atividade administrativa tributária, é preciso compreender qual o sentido que deve ser atribuído a essa norma e qual a sua função no ordenamento jurídico brasileiro. Assim sendo, esse estudo foi dividido em dois capítulos. No primeiro, o objetivo é estudar o denominado princípio constitucional da eficiência administrativa, para, no capítulo seguinte, analisar as peculiaridades da aplicação nas relações jurídico-tributárias.

Assim, o primeiro capítulo do estudo visa a delinear os contornos da eficiência administrativa a partir dos dispositivos constitucionais atinentes à matéria. Nesse momento, serão analisadas as controvérsias em torno do significado jurídico da expressão eficiência.

²⁰ BINEBOJM, Gustavo (op. cit., p. 14); BARROSO, A *constitucionalização do direito...* (op. cit.); MORAES, Alexandre de. (op. cit., p. 13-28).

²¹ SCHIRATO, Victor Rhein. Algumas considerações atuais sobre o sentido de legalidade na Administração Pública. *Interesse Público*, n. 47. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 154-164.

Desse modo, é crucial entender as diferenças que caracterizam o funcionamento da administração pública e como isso delimita o entendimento do que é ser eficiente.

Em seguida, diversas questões relacionadas à eficiência devem ser expostas, de modo a demonstrar as diversas diferenças nas obras doutrinárias sobre a matéria. Nesse ponto, o objetivo é mostrar como existem diversos significados que podem ser atribuídos, a depender de qual a abordagem que é realizada. Eficiência pode significar vedação de “todo e qualquer desperdício”²², a realização da atividade administrativa com “presteza, perfeição e rendimento funcional”²³ ou “dever de boa administração”²⁴, dentre diversas expressões afins que são utilizadas pelos doutrinadores.

Uma leitura detida das obras que tratam do assunto permite, no entanto, verificar que existem diferenças essenciais quanto à ideia da função que o dever de eficiência administrativa possui no ordenamento, podendo ser considerado mero vetor na atuação administrativa complementando a legalidade ou ampliar os ditames do regime jurídico administrativo.

Em seguida, será realizada a fundamentação da eficiência administrativa na Constituição Federal de 1988, de modo a reconstruir a norma considerando as disposições que se relacionem com a matéria. Como destacado, o regime jurídico-administrativo estabelecido na Carta Magna é essencial para a compreensão de como e quais são os critérios que devem servir para a verificação da eficiência da atuação administrativa.

É interessante notar que as diferentes abordagens são resultantes, em geral, dos distintos modos de compreensão do princípio da legalidade e da classificação das espécies normativas entre regras e princípios, que implicam modos diversos de atribuição de poder às administrações públicas e de vinculação do agente público à lei.

É possível compreender a atuação da administração pública a partir de uma vinculação expressa à lei em sentido formal, de modo que todo ato administrativo necessariamente deve pressupor uma autorização legal para ser editado²⁵ ou, por outro lado,

²² FREITAS, Juarez. *Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 127.

²³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102.

²⁴ FRANÇA, Vladimir da Rocha. Eficiência administrativa na Constituição Federal. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013, p. 6.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 99 e ss. Vale a citar a seguinte passagem, para ilustrar o pensamento: “Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Este deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito.”

compreender a atribuição de poder diretamente da Constituição, a partir dos princípios e regras constitucionais²⁶.

Este trabalho tem por base a concepção de que texto e normas são objetos distintos, embora relacionados²⁷. Isso significa que a ideia tradicional de autorização expressa da lei como condição para que o agente público possa agir deve ser reformulada considerando essa distinção. Assim, a aplicação do Direito envolve a consideração dos sentidos mínimos incorporados socialmente ao texto legislativo e a utilização de técnicas interpretativas com base em argumentos estruturados²⁸.

Isso não quer dizer que qualquer espécie de norma reconstruída a partir dos textos normativos atribua competência e estabeleça procedimentos de modo a permitir que o agente público realize as finalidades estabelecidas pelo ordenamento. Textos legislativos que não indiquem diretamente a conduta a ser realizada, apenas prescrevendo estados de coisas, não têm o condão de atribuir prerrogativas e procedimentos de modo a autorizar a atuação administrativa.

Por conta dessas questões, será analisada a relação entre a eficiência e a legalidade administrativa, de modo a verificar como o dever de eficiência influencia no âmbito de atuação do agente administrativo.

Para melhor explicar a função do dever de eficiência administrativa no nosso ordenamento, utiliza-se a classificação das espécies normativas proposta por Humberto Ávila entre regras, princípios e postulados normativos²⁹. A eficiência, desse modo, será tratada como uma metanorma, que estrutura a aplicação de princípios e regras (normas de primeiro grau), de modo que, a rigor, não é interessante falar em violação direta aos deveres estabelecidos por essa norma.

Ainda no primeiro capítulo, serão expostas as diferenças entre eficiência administrativa e proporcionalidade, considerando que ambas estruturam uma relação de meio e fim.

No segundo capítulo, o objetivo é tratar das implicações do postulado da eficiência administrativa no âmbito da atividade tributária. Assim, torna-se necessário fazer uma série

²⁶ BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano Azevedo. *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

²⁷ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*. Silvina Álvarez Medina. Madrid (trad.): Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 77 e ss.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 272.

²⁹ ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 179-184).

de distinções com figuras comumente tratadas de modo relacionado à eficiência, como a praticabilidade³⁰, a simplificação tributária e a eficiência do sistema tributário³¹.

Destaque-se aqui que o objetivo do presente trabalho é a análise da norma constitucional que exige parâmetros de eficiência da administração pública em geral e da tributária, em particular. É preciso compreender como o dever de eficiência influencia na atividade administrativa tributária, especialmente verificando se é possível ampliar os poderes concedidos. Isso significa que o trabalho não vai tratar de modificações legislativas que visem à eficiência do sistema tributário como um todo ou da cobrança de tributo em especial. A grande questão aqui é evidenciar os limites impostos pela legislação tributária para a atividade de arrecadação e fiscalização de tributos exercida pelas administrações tributárias.

Em seguida, serão detalhadas as atribuições das administrações tributárias, destacando-se as disposições constitucionais atinentes ao tema, o modelo de cobrança de tributos estabelecido pelo Código Tributário Nacional e as demais competências previstas pela legislação tributária brasileira.

Na terceira parte do segundo capítulo, serão analisadas as implicações do postulado normativo da eficiência administrativa diante das prerrogativas concedidas pela legislação para a realização das atividades de fiscalização e arrecadação e dos direitos e garantias dos contribuintes. Assim sendo, pretende-se demonstrar que as garantias dos contribuintes³² não podem ser flexibilizadas em função do dever de eficiência administrativa, considerando especialmente a análise do postulado realizada ao longo do capítulo anterior.

Na parte final, algumas questões práticas das administrações tributárias que, por diversas vezes, serão abordadas sob uma perspectiva de melhoria de resultados são analisadas em função do postulado da eficiência administrativa.

Assim, as valorações fáticas e as exigências na atividade de fiscalização, a delimitação da proteção aos dados bancários dos contribuintes e a instituição de obrigações acessórias serão examinadas considerando o dever de eficiência exigido da administração

³⁰ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. ÁVILA, Humberto. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Dialética.

³¹ PELLEGRINI, Fábio Messiano. Os princípios da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade da tributação na delegação das obrigações tributárias acessórias: análise crítica. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015.

³² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma. Eficiência x direitos e garantias fundamentais. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Prof. Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

tributária.

CONCLUSÕES

O dever de eficiência administrativa já devia ser observado antes da modificação constitucional introduzida pela Emenda Constitucional nº 19/1998, por conta das referências esparsas em diversos dispositivos constitucionais e com base nos princípios da República e Estado de Direito. No entanto, as mudanças são relevantes por conta do aumento de consistência e coerência na aplicação dessa norma, considerando o caráter argumentativo do Direito.

A administração não dispõe de todos os meios para a realização de suas atribuições, devendo escolher apenas dentre aquelas que sejam fundamentados na legislação. Por não exprimir conteúdo material autônomo, a eficiência administrativa não serve como fundamento normativo para alocação e execução do poder administrativo, ou seja, é necessário que existam dispositivos legais que definam, ainda que sem maiores detalhamentos, os procedimentos e competência para ação. Além disso, o dever de eficiência administrativa não obriga o administrador a escolher a melhor medida possível, mas garante a escolha de um meio que tenha a capacidade de promover a finalidade num grau minimamente satisfatório.

Na avaliação de eficiência, não existe uma supremacia a priori de nenhum dos aspectos relevantes para a promoção da finalidade em questão, de modo que é preciso considerar todos os fatores que contribuem para a promoção da finalidade que está sendo buscada. Não há, portanto, obrigatoriedade em escolher a medida mais econômica. Existe uma espécie de hierarquização flexível dos fatores que importam para a finalidade que deve ser promovida que precisam ser ponderados globalmente, com fundamentação detalhada.

A eficiência administrativa não obriga o agente público a alcançar um resultado específico, por conta da impossibilidade de avaliação de todos os riscos envolvidos e da complexidade dos problemas sociais, ou seja, a validade da atuação jurídica não pode ser examinada unicamente pelo resultado alcançado. A utilização de metas pela Administração Pública não tem caráter vinculativo, apenas serve como parâmetro para futuras modificações no procedimento administrativo que está sendo avaliado.

A eficiência administrativa tem efeito estruturador na aplicação do Direito, relacionando os meios suportados pela legislação para conseguir melhores resultados (essa é a ideia difundida de eficiência administrativa "dentro" da legalidade). A determinação de quais medidas estão suportadas pela legislação nem sempre é simples de ser realizada, por conta da indeterminação que é inerente ao Direito.

A eficiência administrativa também tem efeitos argumentativos que podem justificar, em alguns casos, normas com resultados ampliativos ou restritivos (em comparação à construída com base primordialmente em argumentos linguísticos) - essa é a compreensão de eficiência "flexibilizando" a legalidade. Para que o argumento de eficiência possa ser utilizado para superar as barreiras literais da legalidade, é imprescindível que a medida a ser incluída na hipótese legal por meio da atividade interpretativa esteja de acordo com o escopo da restrição prevista. É necessário que se verifique que, embora não se adeque ao que está previsto expressamente na lei, a atuação administrativa observa a finalidade daquele obstáculo imposto pela legislação.

O postulado da proporcionalidade serve para harmonização de fins colidentes, afastando medidas que restrinjam desnecessariamente um direito fundamental em favor da promoção de uma finalidade ou que a restrição não seja justificada pelos benefícios gerados. O exame de eficiência, embora também forneça um modo de raciocínio para aplicação normativa e envolva uma relação de causalidade entre meio e fim, tem objetivo essencialmente diverso. A ponderação de critérios na avaliação de eficiência administrativa tem por finalidade estabelecer um grau de promoção de uma finalidade ou de um feixe unidirecional de fins. É justamente por isso que as comparações necessárias para avaliação das melhores medidas administrativas são direcionadas a um estado de coisas específico. Não existe avaliação de restrição a direitos fundamentais, mas ponderação de critérios relativos aos meios adequados, de modo a afastar as medidas que menos realizam o fim buscado.

A eficiência administrativa é a norma constitucional que obriga o agente administrativo a avaliar as possibilidades de ação em função dos resultados, com vistas a promover satisfatoriamente a finalidade legal; enquanto a praticabilidade tributária é o conjunto de instrumentos utilizados pelo Estado para garantir a efetivação da legislação tributária de modo geral. Não se ignora que a utilização de padrões para arrecadação de tributos permite o exercício da fiscalização mais ágil e simples, mas a justificativa da individualização da cobrança não consiste simplesmente nas facilidades geradas para a atividade administrativa. O fundamento para a utilização de expedientes relacionados à praticabilidade tributária é a impossibilidade de cumprimento das atribuições de cobrança e fiscalização de tributos pelas administrações tributárias a partir de uma avaliação individual de cada caso.

A avaliação da eficiência de um sistema tributário depende essencialmente da finalidade que foi eleita para o exame e tem o caráter informativo em relação a modificações

que podem vir a ser implantadas. A eficiência administrativa, por outro lado, é uma norma que deve ser observada pelas administrações tributárias no cumprimento das suas atribuições.

Atualmente, as administrações tributárias estão focadas nas atividades de fiscalização e controle da arrecadação tributária. Enquanto as atividades de interpretação e aplicação da legislação tributária no caso concreto, envolvendo o cálculo dos tributos a serem pagos, e a prestação de informações sobre a ocorrência de fatos geradores são repassadas aos contribuintes; os órgãos tributários direcionam seus procedimentos internos para fortalecer a fiscalização das atividades impostas aos particulares.

Na relação jurídico-tributária, os direitos individuais são barreiras às possibilidades da atividade administrativa tributária, que não podem ser superadas sem a apresentação de justificativas consistentes. São obstáculos à atividade estatal que prestigiam outros valores considerados relevantes pelo ordenamento jurídico (como liberdade na atividade econômica ou privacidade), ainda que impliquem maior dificuldade ao Estado no cumprimento de determinadas atribuições. Por conta disso, o dever de eficiência administrativa tem menor relevância nessa matéria.

Como a fiscalização é caracterizada pela interferência no âmbito de liberdade dos contribuintes, também é preciso analisar o grau de restrição a outros direitos fundamentais que estão sendo afetados no procedimento. Desse modo, a proporcionalidade tem maior relevância na aplicação das normas atinentes à matéria.

No que toca à valoração dos elementos probatórios, a eficiência administrativa não pode justificar o resultado pretendido pelo agente da fiscalização que não está suportado pelo conjunto de provas reunidas durante o procedimento de investigação. A determinação dos fatos não se adequa a um raciocínio baseado na eficiência.

A eficiência administrativa não pode justificar a ampliação dos poderes investigatórios das autoridades fiscais, se houver um bem jurídico que está sendo protegido pela regra que dificulta a ação estatal, como ocorre na exigência de decisão judicial para acesso aos dados bancários dos contribuintes, afastada pelo STF no RE 601.314/SP.

O dever de eficiência administrativa não tem efeitos ampliativos em relação às possibilidades de instituição de obrigações acessórias por conta dos efeitos negativos que causam em relação a direitos fundamentais como privacidade e livre iniciativa.

BIBLIOGRAFIA

AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Tampere, Springer, 2011.

ADAMI, Matheus Piva. *A discricionariedade administrativa em face do princípio da eficiência*. 2007. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

ALEGRE, José Sérgio Monte. O princípio da liberdade no âmbito do Direito Administrativo. *Interesse Público*, n. 36. Porto Alegre: Notadez, 2006.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Luís Virgílio Afonso da Silva (trad.), 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

ALFONSO, Luciano Parejo. La eficacia como principio de la actuación de la Administración. **Eficacia y Administración**. Tres estudios, 1995.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. O princípio da eficiência no Direito Administrativo. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 05, 2006.

ANTUNES, Pedro Henrique Neves. Apontamentos sobre os limites à instituição de obrigações acessórias no Direito Tributário. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 01, n. 01, jan./jun. 2017.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. A concepção pós-positivista do princípio da legalidade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 65, 2008.

_____. Princípio da Eficiência. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

_____. Interpretação consequencialista e análise econômica do direito público à luz dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade. *Interesse Público*, n. 57, Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. Legalidade e regulamentos administrativos no direito contemporâneo: Uma análise doutrinária e jurisprudencial. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, n. 41, São Paulo: RT, 2002.

ARAÚJO, Rodrigo Lopes. *“In dubio pro fisco”: fatores de influência na decisão fiscal – perspectiva dos auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil*. São Paulo, 2015. Curso de especialização em Direito Tributário – Fundação Getúlio Vargas.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Rosolea Miranda Folgosi (atual.). São Paulo: Malheiros, 3. ed., 2011.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 19, mar./2001, p. 157-180.

_____. Direitos Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação.

Direito Tributário em Questão, Porto Alegre, n. 01, 2008.

_____. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, n. 122008.

_____. Imposto sobre Circulação de Mercadoria – ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. *Direito Dialética de Direito Tributário*, n. 123, dez./2005, p. 124.

_____. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, n. 4, 2005.

_____. Neoconstitucionalismo: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, n. 17, 2009.

_____. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Dialética.

_____. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. Malheiros: São Paulo, 2015.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. rev. atual., São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Processo administrativo disciplinar*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano Azevedo. **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Princípio da Eficiência da Administração Pública. *Boletim de Direito Administrativo*. São Paulo: julho, 1999.

BERTOLDI, Augusta Maria. O Dever de Sigilo das Instituições Financeiras perante o Fisco - Comentário a Acórdão. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 16a.

BERTOLLUCI, Aldo; NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos? *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v.13, n. 29, maio/ago. 2002.

BINEBOJM, Gustavo. A constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, 2008.

BINS, Luiz Antônio. O sigilo bancário e sua inoponibilidade perante o fisco. *Direito Tributário em Questão*, Porto Alegre, n. 01, 2008.

BOCAFOLI, Amarilis Inocente. *Responsabilidade administrativa dos funcionários públicos por ineficiência*. 2010. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

BRASIL, *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília: Presidência da República/Câmara da Reforma do Estado, 1995.

BUENO, Vera Cristina Caspari Monteiro Scarpinella. As leis de procedimento administrativo. Uma leitura operacional do princípio constitucional da eficiência. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 39, 2002.

BUGARIN, Paulo Soares. O Princípio Constitucional da Eficiência um Enfoque Doutrinário Multidisciplinar. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 1, n. 3, maio, 2001.

CALHAO, Antonio Ernani Pedroso. *Princípio da eficiência na administração da justiça*. São Paulo: RCS, 2007.

CAMMAROSANO, Márcio Alexandre. A possibilidade de controle dos atos administrativos ineficientes via mandado de segurança. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 16, n. 184, jun. 2016.

CAMPOS, Diogo Leite de. As garantias dos contribuintes. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; MAGRINI, Raquel de Paula (coord.). **Estudos de Direito Público**. Mato Grosso do Sul: CEPEJUS, 2009. p. 276-303.

_____. O sigilo bancário. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, ano 5, n. 20, jul./set. 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2015.

_____. Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuintes. *Vox Legis*, 1980.

CEREIJIDO, Juliano Henrique da Cruz. O princípio constitucional da eficiência na administração pública. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 226, p. 231-241, out./dez. 2001.

CHICÓSKI. Davi. O princípio da eficiência e o procedimento administrativo. *Revista de*

Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 237, 2004.

CHIESA, Clélio. Fiscalização Tributária. Limites à imposição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; MAGRINI, Rachel de Paula, (coord.). **Estudos de direito público**, Campo Grande, MS: Cepejus, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequiabilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CUNHA, Bruno Santos. O princípio da eficiência e o direito fundamental à boa administração. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo. Legalidade, Segurança Jurídica, Impessoalidade, Publicidade, Motivação, Eficiência, Moralidade, razoabilidade, Interesse Público**. São Paulo: Atlas, 2012.

DAVI, Kaline Ferreira. Mérito administrativo como dever de eficiência. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

DERZI, Misabel de A. Machado. A praticidade e o papel institucional do Poder Judiciário. A separação de poderes em jogo. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coords.). *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 599-646.

DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da eficiência & moralidade administrativa: a submissão do princípio da eficiência à moralidade administrativa na Constituição Federal de 1988*. Curitiba: Juruá, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais, 2013.

_____. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2012.

ENTERRÍA, Eduardo García de. *Curso de Direito Administrativo*, v. I e II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 9. ed., Rio de Janeiro: Atlas, 2016.

_____. A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

_____. Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (org.) *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. ano 1, out./dez., 1992.

FERRAZZO, Cristiano José. *Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro*. 2006. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Eficiência administrativa na Constituição Federal. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. Emenda constitucional 42/03, arts. 37, inciso XXII, e 167, inciso IV. Administração tributária: atividade essencial ao funcionamento do estado. Fiscal de tributo: servidor público estatutário ocupante de cargo de provimento efetivo e integrante das chamadas carreiras de estado. Regime peculiar. Alcance dos dispositivos, garantias e efeitos (parecer). *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 6, n. 26, jul./ago., 2004.

_____. *Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

FRIGO JR, Gilberto. O princípio da eficiência no processo administrativo tributário. In: _____; LIMA, José Antonio Balieiro; SANTOS, Nélida Cristina dos (coord.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GABARDO, Emerson. A eficiência do Estado brasileiro: uma questão política e administrativa. In: MARRARA, Thiago (org.). *Princípios de Direito Administrativo. Legalidade, Segurança Jurídica, Impessoalidade, Publicidade, Motivação, Eficiência, Moralidade, razoabilidade, Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. Controle Judicial e o Princípio da Eficiência Administrativa no Brasil. In: MARRARA, Thiago; GONZÁLEZ, Jorge Agudo (coord.). *Controles da administração e judicialização de políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2016.

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

GALLIGAN, Dennis James. *La discrezionalità amministrativa*. Milão: Giuffrè, 1999.

GIL, José Luis Meilán. Uma construcción jurídica de la buena administración. *Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, n. 54, 2013.

GONÇALEZ, Antonio Manoel. A questão do sigilo bancário. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. ano 3, n. 9, out./dez., 1994.

GONÇALVES, Antonio Baptista. A Secretaria da Receita Federal e o Sigilo Fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24, São Paulo: Dialética.

GONZALEZ, Antonio Manoel. A questão do sigilo bancário. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. ano 3, n. 9, out./dez., 1994.

GORDILLO, Agustin. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

GRANDO, Felipe Esteves. O Direito Fundamental à Boa Administração Pública e seu Diálogo com o Direito Tributário. *Direito Tributário em Questão*, Porto Alegre, n. 02, 2008.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. São Paulo: Editora Malheiros, 9. ed., 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octávio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Sistema tributário e reforma. Eficiência x direitos e garantias fundamentais. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GUASTINI, Riccardo. Interpretar y Argumentar. Silvina Álvarez Medina (trad.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

HALAH, Lucas Issa. Os Limites e Fundamentos das Obrigações Tributárias Acessórias e de Terceiros. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 35.

HARGER, Marcelo. *Princípios constitucionais do processo administrativo*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. Reflexões iniciais sobre o princípio da eficiência. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 217, p. 151-161, jul./set. 1999.

HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In: BARRETO, Aires Fernandino (org.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. Princípios da moralidade, razoabilidade, proporcionalidade e eficiência: aspectos práticos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 111, 2010, p. 19-23.

JUST, Gustavo. A “crise” do princípio da legalidade do ponto de vista da teoria da interpretação. In: MARRARA, Thiago (org.). *Princípios de Direito Administrativo. Legalidade, Segurança Jurídica, Impessoalidade, Publicidade, Motivação, Eficiência, Moralidade, razoabilidade, Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 9. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. Controlabilidade semântico-argumentativa como limite à arbitrariedade da fiscalização. *Justiça em Revista*, Belo Horizonte, n. 10, nov./2012. p. 3-11.

_____. Presunção de boa-fé nas relações entre fisco e contribuintes: normas aplicáveis à administração federal. *Justiça em Revista*, Belo Horizonte, n. 11, nov. 2013, p. 19-30.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la administración. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Justiça tributária: direito do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

LEAL, Fernando. Propostas para uma abordagem teórico-metodológica do dever constitucional de eficiência. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n. 15. Salvador, 2008.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Filosofia analítica e hermenêutica: preliminares a uma teoria do direito como prática. *Revista de Informação Legislativa*, v. 53, n. 212, p. 203-226, out./dez., 2016.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. *Comentários à reforma administrativa. De acordo com as emendas constitucionais 18, de 05.02.1998, e 19, de 04.06.1998*. São Paulo: RT, 1998.

LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre eficiência e a garantia dos particulares*. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.

MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law*. Oxford University Press: Oxford, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 2006.

_____. Revisão dos Limites e Possibilidades de Atuação Eficiente do Fisco. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 11, São Paulo: Dialética, 2007.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Características do serviço público. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (coord.). *Tratado de Direito Administrativo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, v. 4, p. 117-135.

_____. Poderes da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP*, Belo Horizonte, ano 14, n. 161, p. 18-27, maio 2015.

MARTINS, Ives Gandra. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. X, São Paulo, 2006.

_____. (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 2006.

_____. Sigilo bancário em matéria fiscal. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. ano 3, n. 12, jul./set., 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 26. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

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

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 2006.

MILESKI, Helio Saul. Codificação no Direito Público: entre estabilidade do dogma e o dinamismo da fiscalização. *Interesse Público*, Belo Horizonte, n. 56, 2009.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Princípio da Eficiência. In: MARRARA, Thiago (org.). *Princípios de Direito Administrativo. Legalidade, Segurança Jurídica, Impessoalidade, Publicidade, Motivação, Eficiência, Moralidade, Razoabilidade, Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2012.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o Princípio Constitucional da Eficiência. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. I, n. 02, Centro de Atualização Jurídica-CAJ 2001.

MORAES, Alexandre de. Constitucionalização do direito administrativo e princípio da eficiência. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos (org.). *Administração pública: direito administrativo, financeiro e gestão pública: prática, inovações e polêmicas*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 25-54.

_____. Princípio da eficiência e controle jurisdicional dos atos administrativos discricionários. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 243, p. 13-28, 2006.

MORAES, Thaís Chanes de. O Fim de uma Era do Sigilo Bancário no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 35.

_____. Sigilo Bancário e as Hipóteses de Quebra na Lei Complementar n. 105/2001. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 33,

MORAIS, Dalton Santos. Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Direito Administrativo. Doutrinas Essenciais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Administração Pública Gerencial. *Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Curitiba, ano I, n. 2, 1999.

_____. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade: finalidade: eficiência: resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. Novo referencial no Direito Administrativo: do controle da vontade ao do resultado. A juridicização dos resultados na Administração Pública. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, a. 6, n. 67, set. 2006.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999*. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. O princípio da legalidade, a lei e o direito. In: MARRARA, Thiago (org.). *Princípios de Direito Administrativo. Legalidade, Segurança Jurídica, Impessoalidade, Publicidade, Motivação, Eficiência, Moralidade, razoabilidade, Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2012.

NABAIS, José Casalta. Algumas considerações relativas à inspeção tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 47-69, jul./ago. 2015.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules. Princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública e o princípio constitucional da eficiência. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 221, jul./set. 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1994.

NOHARA, Irene Patrícia. *Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Desafios do Direito Tributário contemporâneo: em busca da legitimidade social do tributo, da eficiência na gestão tributária e de uma maior cooperação entre fisco e contribuintes. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 159-172, mar./abr. 2014.

OLLERO, Gabriel Casado. La colaboración con la Administración Tributaria: notas para um nuevo modelo de relaciones con el Fisco. *Hacienda Pública Española*, n. 68-1981.

ORTIZ, Gaspar Ariño. *Principios Constitucionales de La Libertad de Empresa. Libertad de Comercio e Intervencionismo Administrativo*. Madri: Marcial Pons, 1995.

PAULA, Marco Aurélio Borges de. Por uma tributação justa, segura e eficiente. In: _____; MAGRINI, Raquel de Paula (coord.). *Estudos de Direito Público*. Mato Grosso do Sul, 2009. p. 419-467.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2014.

PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Lund, Springer, 2009.

PELLEGRINI, Fábio Messiano. Os princípios da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade da tributação na delegação das obrigações tributárias acessórias: análise crítica. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015.

PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. *Da Reforma Administrativa Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PEREZ, Caio Frederico Fonseca Martinez. *Burocracia estável e o princípio da eficiência na administração pública brasileira*. 2016. Tese de Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

PESSÔA, Leonel Cesarino. Interesse Fiscal, Interesse dos Contribuintes e o Princípio da Capacidade Contributiva. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 18, 2004.

POLIZELLI, Victor Borges. A Eficiência do Sistema Tributário - uma Questão de Busca da Justiça com Proteção da Segurança Jurídica. *Direito Tributário Atual*, v. 20, 2006.

PORTO, Éderson Garin. O dever de colaboração como vedação a operações-surpresa e comportamentos contraditórios da Administração Tributária. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 18, n. 98, p. 147-179, jul./ago. 2016.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Paying Taxes 2014: The global picture. A comparison of tax systems in 189 economies worldwide*. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>> Acesso em: 20 maio 2018.

RAMOS, Rafael. Administração Tributária como carreira de Estado. *Direito Tributário em Questão*, Porto Alegre, n. 04, 2009.

RIBEIRO, Marcelo Miranda; FREITAS, Cinthia O. de A. Análise crítica do e-government como instrumento de eficiência da arrecadação tributária. *Revista de Direito Empresarial – RD Emp.*, Belo Horizonte, ano 9, n. 3, p. 205-232, set./dez. 2012.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 2006.

SAAD, Sergo Sydionir. *Simplificação e praticabilidade no direito tributário*. São Paulo, 2013. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O “iluminado” ou a “maldição” do lançamento por homologação. *JOTA*, São Paulo, 17 maio, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilo bancário e fiscal na República Federativa do Brasil. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 11, n. 64, p. 9-77, jul./ago. 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SCAFF, Fernando Facury; HABER NETO, Michel. Sigilo bancário e fiscalização tributária: análise de constitucionalidade do art. 6 da lei complementar n. 105/01. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coord.). *Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann*, 2016.

SCHIRATO, Renata Nadalin Meireles. Transparência administrativa, participação, eficiência e controle social: direito administrativo em evolução? In: ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de ; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord.). *Direito público em evolução: estudos em homenagem à professora Odete Medauar*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

SCHIRATO, Victor Rhein. Algumas considerações atuais sobre o sentido de legalidade na Administração Pública. *Interesse Público*, Belo Horizonte, n. 47, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. Domicílio Fiscal, Notificação Eletrônica e Devido Processo Legal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Dialética.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios de direito administrativo tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 33, maio/jun., 2008.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, nº 798, p. 23-50, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo para céticos*. São Paulo, Malheiros, 2014.

_____. Uma análise do uso dos princípios pelo STJ. In: BARBIERI, Catarina; MACEDO JR., Ronaldo Porto. *Interpretação, Desenvolvimento e Instituições*. Cadernos Direito GV, v. 6, n. 3, maio, 2009.

SZKLAROWISKY, Leon Frejda. Instrumentos de defesa do contribuinte. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. ano 2, n. 7, abr./jun., 1994.

TIMM, Luciano Benetti; TONIOLO, Giuliano. A aplicação do princípio da eficiência à administração pública: levantamento bibliográfico e um estudo da jurisprudência do TJRS. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 18, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira. Dívida ativa e nulidade da certidão: entre segurança jurídica e eficiência administrativa. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; MAGRINI, Rachel de Paula, (coord.). *Estudos de direito público*, Campo Grande, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Legitimação dos direitos humanos*.

2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TOURINHO, Rita. Administração tributária como carreira de Estado: garantias e princípios. *Interesse Público*, Belo Horizonte, n. 49, 2008.

UNICEF: *Guide for monitoring and evaluation*. New York: Unicef, 1990.

WALD, Arnaldo. Sigilo bancário e os direitos fundamentais. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, ano 6, n. 22, jan./mar., 1998.