

**ANA CAROLINA QUEIROZ MAIA**

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA COLABORATIVA E  
SEGURANÇA JURÍDICA**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Tôres

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo, 2016

**ANA CAROLINA QUEIROZ MAIA**

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA COLABORATIVA E  
SEGURANÇA JURÍDICA**

Tese de Doutorado

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutora em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Heleno Taveira Tôrres.

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

2016

**ANA CAROLINA QUEIROZ MAIA**

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA COLABORATIVA E  
SEGURANÇA JURÍDICA**

Tese de Doutorado

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutora em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo assinada:

---

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Tôres

---

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

Numa página dedicada a agradecimentos, cabe deixar falar o coração.

Quero expressar minha profunda gratidão ao meu orientador, o Professor Heleno Taveira Tôrres, por ter me inspirado e me desafiado, constantemente, a buscar uma compreensão sempre mais abrangente do direito e da função de seus estudiosos e operadores perante a sociedade. Muito obrigada, por todas as oportunidades de convívio, de aprendizado e, acima de tudo, pelo exemplo de generosidade em compartilhar os frutos do seu conhecimento.

Muito obrigada também a todos os Professores com quem tive a honra de aprender na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco. Cada um dos senhores marcou a profundamente minha forma de pensar o direito e de atuar na minha carreira.

Também agradeço aos funcionários da Faculdade. Em especial, aos funcionários do Departamento de Pós-Graduação e das Bibliotecas, pela grande gentileza e ajuda em tantas ocasiões.

Agradeço, com muito carinho, aos meus pais, irmãos e a toda a minha família, pelo apoio fundamental ao longo de tantos anos de estudo. Em especial, agradeço a minha querida mãe, Mary Elbe, pelo amor e entusiasmo com que sempre me ensinou que com muito trabalho, coragem e uma dose de ousadia, tudo é possível.

Agradeço também a Vitor Maia por ter sido o meu grande incentivador nos últimos anos, e por ter tornado essa jornada de trabalho muito mais alegre e serena.

Aos meus queridos Amigos, muito obrigada pela torcida, pela compreensão da minha ausência em momentos importantes, pela cumplicidade nas grandes emoções vividas nesse mundo, e por tudo que só nós podemos saber, de tão único e especial. É um privilégio poder sentir e chamá-los de Amigos.

Muito obrigada eterno ao grande Amigo Dr. Celso Charuri, que dedicou cada instante de sua passagem pela Terra para ensinar ao ser humano como utilizar o seu imenso potencial, e para mostrar que um mundo melhor é possível, a partir de cada um de nós.

São Paulo, 2016

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Tese de doutorado

Título: Administração Pública Tributária Colaborativa e Segurança Jurídica

Autora: Ana Carolina Queiroz Maia

Número de páginas: 317

## RESUMO

O presente trabalho, a partir de uma visão dinâmica e funcional do direito, trata da concepção de um já vigente modelo colaborativo de administração pública tributária, tendo em vista que atualmente no Brasil, como em diversos países, os cidadãos exercem grande parcela da função administrativo-tributária do Estado, quando cumprem os inúmeros deveres administrativos que lhes são atribuídos ao lado de suas obrigações tributárias. Tal modelo, apesar de seu respaldo constitucional, pode implicar uma série de fatores de risco e de insegurança jurídica, tanto aos particulares-colaboradores em sua esfera de direitos individuais, quanto ao interesse público na concretização de diversos valores constitucionais relacionados à arrecadação e à isonomia tributária, aos direitos fundamentais dos cidadãos e ao desenvolvimento nacional. Nesse sentido, devem ser implementadas estratégias para que a segurança jurídica possa atuar na conformação do modelo colaborativo com os valores do Estado Democrático de Direito instituídos pela Constituição Federal de 1988. Propõe-se que tais estratégias estejam voltadas à concepção, implementação e proteção do direito à orientação do particular-colaborador e do direito à estabilidade de seus atos de decisão proferidos no exercício de competência administrativo-tributária, e também à efetividade dos direitos fundamentais do cidadão por meio da observância, pelos entes federados, dos princípios da legalidade, da eficiência, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade na instituição e exigência de deveres administrativos.

Palavras-chave: administração pública tributária, deveres administrativos, Estado Democrático de Direito, segurança jurídica.

São Paulo, 2016

Faculty of Law - University of de São Paulo

Doctorate thesis

Title: Administração Pública Tributária Colaborativa e Segurança Jurídica

Author: Ana Carolina Queiroz Maia

Número de páginas: 317

### ABSTRACT

The present work, based on a dynamic and functional perspective of Law, presents the conception of an already existing collaborative model of public tax administration, considering that in Brazil, as in several countries, citizens exercise a large part of the administrative function of the State related to taxation, when they fulfill the numerous administrative duties attributed to them alongside their tax obligations. Such a model, despite its constitutional support, may imply a series of risk factors and legal uncertainty both for individuals in their sphere of rights and also for the public interest in the realization of various constitutional values related to tax collection and to tax equality, to the fundamental rights of citizens and to the national development. Therefore strategies must be implemented, as presented, so that legal certainty can act in the conformation of the collaborative model with the values of the Democratic State of Law instituted in Brazil by the Federal Constitution of 1988. It is proposed that such strategies should focus on the conception, implementation and protection of the right to guidance of the individual collaborator and the right to stability of their decision-making acts in the exercise of a legally attributed administrative function, as well as to the effectiveness of citizens fundamental rights through the observance, by the federated entities, of the principles of legality, efficiency, collaborative capacity and proportionality in the institution and imposition of administrative duties.

Key words: public tax administration, administrative duties, Democratic State of Law, legal certainty.

São Paulo, 2016

Facoltà di Diritto dell'Università di São Paulo

Tesi di dottorato

Titolo: Amministrazione Pubblica Tributaria Collaborativa e Sicurezza Giuridica

Autrice: Ana Carolina Queiroz Maia

Numero di pagine: 317

## RIASSUNTO

Il presente lavoro, partendo da una visione dinamica e funzionale del diritto, tratta della concezione di un modello collaborativo, già in vigore, di amministrazione pubblica tributaria, considerando che attualmente in Brasile, così come in diversi paesi, i cittadini svolgono gran parte della funzione amministrativo-tributaria dello Stato, quando osservano gli innumerevoli doveri amministrativi che vengono loro attribuiti a fianco dei loro obblighi tributari. Tale modello, nonostante il suo sostegno costituzionale, può implicare in una serie di fattori di rischio e di insicurezza giuridica, tanto per quanto riguarda i privati-collaboratori nella loro sfera dei diritti individuali, quanto per quel che concerne l'interesse pubblico nella concretizzazione di diversi valori costituzionali relativi alla riscossione e all'isonomia tributaria, ai diritti fondamentali dei cittadini e allo sviluppo nazionale. In tal senso, vanno messe in pratica strategie affinché la sicurezza giuridica possa attuare al fine della conformazione del modello collaborativo ai valori dello Stato Democratico di Diritto istituiti dalla Costituzione Federale del 1988. Si propone che dette strategie siano rivolte alla concezione, alla messa in pratica e alla protezione del diritto all'orientamento del privato-collaboratore e del diritto alla stabilità dei suoi atti di decisione preferiti nell'esercizio di competenza amministrativo-tributaria, e inoltre all'effettività dei diritti fondamentali del cittadino mediante osservanza, da parte degli enti federati, dei principi della legalità, dell'efficienza, della capacità collaborativa e della proporzionalità nell'istituzione ed esigenza dei doveri amministrativi.

Parole-chiave: amministrazione pubblica tributaria, doveri amministrativi, Stato Democratico di Diritto, sicurezza giuridica.

## **SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
------------------------	-----------

### **PARTE 1**

#### **O MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO E OS SEUS RISCOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

##### **1. CICLO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO E DE CONCRETIZAÇÃO DE VALORES JURÍDICOS POR MEIO DE ATOS DE DECISÃO**

- 1.1. Dinâmica ou ciclo de positivação do direito: dimensão normativo-formalista e dimensão axiológica.....24**
- 1.2. Interpretação e aplicação do direito como atos de valoração e de decisão.....29**
- 1.3. A função de segurança jurídica do ciclo de positivação do direito e a sua necessária concretização em todos os atos de aplicação do direito.....36**
- 1.4. Validade normativa e controlabilidade dos atos de criação e de aplicação do direito.....41**

##### **2. A FUNÇÃO TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

- 2.1. As receitas tributárias como fonte de financiamento do Estado para a implementação e a proteção de direitos fundamentais.....47**
- 2.2. A Constituição como fonte única de legitimidade da função tributária do Estado.....50**
- 2.3. A função e segurança jurídica do sistema constitucional tributário no Estado Democrático de Direito.....54**

##### **3. SISTEMA TRIBUTÁRIO EM SENTIDO ESTRITO, SISTEMA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO E O MODELO COLABORATIVO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA**

- 3.1. Sistema tributário em sentido amplo e em sentido estrito e sistema administrativo-tributário.....61**

3.2.	Modelo colaborativo de administração tributária e a necessidade de proteção dos direitos dos particulares-colaboradores.....	67
3.3.	Relações administrativo-tributárias entre particulares e órgãos da Administração Pública: uma zona de intersecção entre o direito administrativo e o direito tributário.....	74
3.3.1.	A superação da supremacia do interesse público e da bipolaridade no direito administrativo.....	76
3.3.2.	O exercício de função de interesse público por particulares...	81
3.4.	Função e eficiência da Administração Pública Tributária no Estado Democrático de Direito – paradigma do crime <i>versus</i> paradigma colaborativo.....	83
4.	<b>COMPETÊNCIAS PARA O EXERCÍCIO DE FUNÇÃO TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA</b>	
4.1.	Competência tributária e administrativo-tributária dos entes federados.....	94
4.2.	Competência legislativa em matéria administrativo-tributária dos entes federados.....	103
4.3.	Competência administrativo-tributária dos entes federados.....	108
4.3.1.	Dimensão normativa da competência administrativo-tributária.....	114
4.3.2.	Dimensão executiva da competência administrativo-tributária.....	120
4.3.3.	Dimensão julgadora da competência administrativo-tributária.....	122
5.	<b>CONSTITUIÇÃO DE FATOS E DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO - PROCEDIMENTOS, ATOS DE DECISÃO E CONTROLES</b>	
5.1.	Aplicação da norma tributária em sentido estrito geral e abstrata ou construção da norma de incidência tributária individual e concreta.....	124
5.2.	Deveres administrativos ou de colaboração atribuídos aos particulares.....	137

5.3.	Modelo administrativo-tributário colaborativo como método ordinário de constituição de fatos e de créditos tributários.....	156
5.4.	Fiscalização tributária como procedimento de controle dos atos de decisão dos particulares-colaboradores e do adimplemento de suas obrigações tributárias .....	169
5.5.	Lançamento de ofício como método extraordinário de constituição de créditos tributários e os requisitos para a sua validade formal e material..	180

## **6. RISCOS E INSEGURANÇA JURÍDICA A SEREM CONTROLADOS NO MODELO DE CONSTITUIÇÃO DE FATOS E DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELOS PARTICULARES**

6.1.	Dimensão pública e dimensão individual dos riscos e insegurança jurídica a serem controlados nos modelos colaborativos.....	186
6.2.	Risco do excesso de deveres administrativos e de custos de conformidade.....	189
6.3.	Riscos decorrentes da complexidade das normas tributárias a serem aplicadas pelos particulares.....	195
6.4.	Insegurança jurídica do particular-colaborador.....	197

## **PARTE 2**

### **SEGURANÇA JURÍDICA NO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO**

#### **7. SEGURANÇA JURÍDICA NA EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DOS VALORES CONSTITUCIONAIS DIANTE DO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO**

7.1.	Estratégias para o fomento da segurança jurídica nos modelos administrativo-tributários colaborativos.....	203
7.2.	Os princípios da legalidade, da eficiência, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade na instituição e na exigência de deveres administrativos.....	205
7.3.	Segurança jurídica de efetividade da arrecadação e da isonomia tributária pelo controle da atividade do particular-colaborador.....	218

## **8. SEGURANÇA JURÍDICA DE ORIENTAÇÃO DO PARTICULAR COLABORADOR**

- 8.1. O direito à orientação do particular colaborador.....224**
- 8.2. O efeito de orientação dos textos legais.....229**
- 8.3. O dever de orientação da Administração Pública Tributária.....237**
- 8.4. Consultas fiscais como instrumento de segurança jurídica e de orientação dos particulares.....246**
- 8.5. O efeito de orientação dos precedentes administrativos e judiciais e de sua estabilidade.....251**

## **9. SEGURANÇA JURÍDICA DE ESTABILIDADE DOS ATOS DE APLICAÇÃO DO DIREITO PELO PARTICULAR COLABORADOR**

- 9.1. Estabilidade e proteção das decisões dos particulares no exercício de competência para constituir fatos e créditos tributários.....255**
- 9.2. Fiscalização tributária e lançamento de ofício e a estabilidade das decisões dos particulares-colaboradores.....258**
  - 9.2.1. Procedimentalização e regulamentação das fiscalizações tributárias e evidenciação de direitos e deveres.....258**
  - 9.2.2. O dever da fiscalização de motivar e de apresentar provas para a requalificação de um fato constituído pelo contribuinte.....266**
  - 9.2.3. A boa-fé objetiva e a confiança legítima do particular e a impossibilidade de a fiscalização requalificar um fato constituído com base em interpretação do direito possível pelo particular ou em precedentes vigentes ao tempo da realização dos fatos tributáveis.....269**
  - 9.2.4. O direito de participação dos contribuintes nas fiscalizações tributárias.....276**

## **10. SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO E A ATIVIDADE ESTATAL COORDENADA PARA A PROMOÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

- 10.1. Processo administrativo e judicial tributário – o controle da Administração Tributária para a proteção da segurança jurídica.....278**

10.2. O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica de estabilidade dos atos de decisão dos particulares-colaboradores.....	289
10.3. O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica pela orientação dos aplicadores do direito.....	294
10.4. O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica de efetividade dos direitos fundamentais do particular-colaborador.....	296
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>298</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>305</b>

## INTRODUÇÃO

A competitividade interna e internacional, a rentabilidade das empresas e da atividade profissional e o crescimento da economia encontram no Brasil um ambiente hostil criado por fatores relacionados ao sistema tributário nacional: complexidade, excesso de leis e de normas regulatórias, grande quantidade de tributos e de deveres administrativos instituídos por três esferas de entes federados, litigiosidade entre particulares e fiscos e um permanente estado de insegurança jurídica em matéria tributária.<sup>1</sup>

Todos esses fatores afetam diretamente a esfera de direitos fundamentais dos cidadãos e também o interesse público na concretização de diversos valores constitucionais relacionados ao desenvolvimento nacional, à isonomia tributária, à concorrência das empresas brasileiras no mercado internacional, ao emprego, dentre outros.

No entanto, os tributos são a principal fonte de receitas estatais, que permitem o custeio desses mesmos direitos fundamentais assegurados a todos os indivíduos pela Constituição Federal. Sendo assim, no Estado Democrático de Direito instituído em 1988, a *arrecadação tributária* e os *direitos fundamentais* não representam valores contraditórios e excludentes entre si; são, pelo contrário, fatores que se implicam reciprocamente já que, se de um lado os órgãos estatais responsáveis pela implementação e proteção de direitos fundamentais dependem de recursos financeiros, de outro, a arrecadação de tributos só se concretiza em um ambiente onde seja viável o exercício de direitos como aqueles que asseguram o exercício da livre iniciativa empresarial e

---

<sup>1</sup> “De fato, o estado de segurança tributária comprova-se a partir de métodos próprios da sociologia, da política, da economia ou da psicologia, e, em qualquer um desses planos de especulação científica, a insatisfação da sociedade com a maioria dos sistemas tributários em vigor é a regra. No caso brasileiro essa hipótese é incontestável. Não são poucas as pesquisas que o corroboram, com dados técnicos sobre os excessos ou desequilíbrios de carga tributária, a instabilidade decorrente do acúmulo de regulações e das incertezas geradas por leis e atos normativos em geral, contraditórios ou confusos, pela dificuldade de cumprimento ou atendimento às obrigações acessórias ou deveres formais, pelas afetações do sistema tributário sobre as relações de concorrência ou como obstáculo à livre iniciativa e demais impactos sobre a ordem econômica. Pululam incertezas e exceções de todo tipo. Deveras, alguma dose de insegurança jurídica no ordenamento é inevitável. Contudo, à unanimidade, autores são acordes em afirmar que a insegurança jurídica, em matéria tributária, na forma como se encontra, atingiu grau intolerável e, com isso, causa severos prejuízos à organização das atividades dos particulares, presta-se como estímulo à corrupção e sonegação, reduz a eficiência econômica, contribui para o aumento dos chamados ‘custos de transação’ e mitiga a capacidade arrecadatória” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 30).

profissional, da livre concorrência, do direito de propriedade, dentre outros que respaldam as atividades das quais decorre a capacidade contributiva dos particulares.

Para que se verifique a formação e o cumprimento das obrigações tributárias, é necessário que haja a correta formalização dos fatos jurídicos que as ensejam e a apuração, quantificação e recolhimento de créditos tributários. Realizar essas atividades sempre foi papel da Administração Pública<sup>2</sup> no exercício de competência administrativo-tributária atribuída por lei. Entretanto, atualmente, grande parte de tal função tem sido transferida para os próprios contribuintes, aos quais se impõem deveres administrativos, ou obrigações acessórias,<sup>3</sup> que têm por objeto, conforme estabelece o artigo 113, §2º do Código Tributário Nacional, “as prestações, positivas ou negativas”, previstas na legislação “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Sob o manto juridicizador deste título “obrigações acessórias”, temos assistido a um momento particular da história do direito tributário, em que a administração pública tributária se opera para além dos balcões dos órgãos estatais e se processa igualmente na esfera privada, e em que o dever de interpretar e aplicar o direito recai, em um primeiro momento, quase que inteiramente sobre os particulares, sendo a esses reservados todos os ônus e riscos da atuação que lhes é imposta.

Muita preocupação observamos, por parte dos estudiosos e da sociedade em geral, em relação ao tema do sistema tributário nacional quanto aos seus impactos sobre a economia e a vida das pessoas, porém com ênfase na carga tributária e nos altos percentuais incidentes sobre a renda, o faturamento e as receitas das empresas e pessoas físicas, seja direta, seja indiretamente, ou com a correta conformação de conceitos e institutos relacionados às obrigações tributárias em sentido estrito.

Na atualidade, porém, muitos problemas ocasionados pelo sistema tributário nacional não são apenas decorrentes dessa carga tributária que computa o volume

---

<sup>2</sup> O artigo 142 do Código Tributário Nacional, inclusive, revela a função histórica da Administração Pública, de constituir fatos e créditos tributários, pelo exercício de competência privativa.

<sup>3</sup> Optamos por utilizar a expressão deveres administrativos e deveres de colaboração no presente trabalho, por motivos que explicitaremos no momento oportuno. Muitos autores, na esteira de Paulo de Barros Carvalho, criticam a expressão “obrigações acessórias”, preferindo designá-las por “deveres instrumentais” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 302); outros autores como Souto Maior Borges defendem a expressão utilizada pelo Código Tributário Nacional (veja-se: BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no sistema tributário nacional. In BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2001).

dos tributos devidos e por conceitos implicados na sua apuração, mas sim por uma carga tributária velada, de difícil mensuração, representada pelos custos de conformidade dos deveres administrativos, pelas técnicas onerosas de tributação que impõem ampla participação dos contribuintes e os colocam numa condição de insegurança jurídica advinda da falta de estabilidade e de certeza do direito e, sobretudo, de confiança na efetividade do ordenamento jurídico para a proteção de seus direitos fundamentais.

Precisamos ter em conta que, a despeito do caráter não patrimonial *a priori* dos deveres administrativos, o seu cumprimento exige a implementação de custosos procedimentos e o seu descumprimento – inclusive por erros, que em ambiente de grande complexidade se tornam bastante factíveis – implica penalidades, por vezes altíssimas. Ao mesmo tempo, o conteúdo desses deveres administrativos enseja frequentemente o dever de interpretar e aplicar o direito tributário e de decidir sobre o teor das normas jurídicas de incidência a serem construídas em situações concretas.

Se a transferência de grande parte da atividade típica da Administração Tributária para os particulares é uma tendência inelutável, cumpre revisar conceitos e paradigmas para que a aplicação do direito, em novas bases, esteja em consonância com o ordenamento jurídico-constitucional como um todo.

Tais inquietações ainda não se têm refletido em um esforço acadêmico no sentido de compreender, sob o ponto de vista jurídico, o fenômeno do que designamos por modelos administrativo-tributários colaborativos para a constituição de fatos e de créditos tributários, os seus fundamentos e funções, especialmente diante do atual garantismo de direitos fundamentais e de segurança jurídica do Estado Democrático de Direito.

A Administração Pública Tributária, além de suas dimensões políticas, de gestão e sociológicas, é também um fenômeno normativo, jurídico, que se forma no seio do direito positivo com vista a promover a dinâmica, a eficácia e a segurança jurídica do direito tributário. A concepção dos parâmetros para a conformidade constitucional de sua atuação exige novas abordagens de teorias jurídico-tributárias que sejam capazes de compreender o direito tributário sob uma perspectiva dinâmica e funcional.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> “No estágio atual do desenvolvimento teórico do Direito Tributário não foi possível superar a tendência da doutrina tradicional para concentrar os seus esforços no sentido do fornecimento de uma explicação estática do tributo decorrente da teoria da obrigação tributária. A superação desta concepção estática por uma

Importa salientarmos que uma teoria dinâmica do direito tributário não deve suplantar a teoria estática,<sup>5</sup> afastando, por exemplo, os conceitos de obrigação tributária ou de fato jurídico tributário de seu cerne.<sup>6</sup> Deve, ao contrário, complementá-la, apresentando outras facetas das relações tributárias entre Estado e particulares.

Devemos admitir que o sistema do direito positivo não atinge os seus fins de regular as condutas humanas<sup>7</sup> apenas enquanto entidade estática e que ele jamais está posto em sua integralidade, mas constitui um sistema dinâmico em constante construção nos atos de criação e aplicação normativa, e que não prescinde do ser humano para impulsionar os seus ciclos de positivação.

Uma perspectiva dinâmica e funcional do direito tributário permite uma conscientização de seus operadores a respeito das reais funções da Administração Pública Tributária, dos Poderes Legislativo e Judiciário no âmbito do Sistema Constitucional Tributário e, conforme veremos, conduz ao reconhecimento de que, atualmente, grande parcela da função tributária do Estado se encontra a cargo dos particulares-colaboradores.

Além disso, tal abordagem ajuda a compreender que a concretização de valores constitucionais, como os relacionados à segurança jurídica, só pode ser plena mediante a atuação orientada por esse fim de cada um dos partícipes da dinâmica do ordenamento jurídico, no cumprimento consciente e coordenado de suas respectivas funções.

---

perspectiva dinâmica no estudo jurídico do tributo é obtida precisamente pela teoria da função tributária, sobretudo no campo do procedimento tributário e, portanto, do lançamento tributário” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121).

<sup>5</sup> Sobre as teorias da estática e da dinâmica jurídica, propõe Kelsen: “a primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático, a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento. Deve, no entanto, observar-se a propósito, que este mesmo processo é, por sua vez, regulado pelo Direito. É, com efeito, uma característica muito significativa do Direito o ele regular a sua própria produção e aplicação” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 80).

<sup>6</sup> Nesse sentido, discordamos da proposta de Marco Aurélio Greco sobre a superação do conceito de obrigação tributária como objeto central do direito tributário, que deveria ser suplantado por uma visão meramente procedimental da “imposição tributária”. Entendemos que a perspectiva estática do direito deve conviver com a perspectiva dinâmica, e que a segurança jurídica deve ser assegurada em todas as dimensões do fenômeno jurídico. A respeito da teoria dinâmica de Marco Aurélio Greco ver: GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 55 e ss.

<sup>7</sup> “O Direito positivo existe como técnica de ordenação da conduta humana, numa situação global historicamente individualizada. E comunica essa tendência pragmática à ciência mesma que o converte em objeto de conhecimento. O Direito positivo visa a controlar a conduta impondo formas normativas a essa conduta e, através delas, a alcançar fins, uns permanentes, outros variáveis, de acordo com o ritmo histórico e a índole própria das culturas” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 33).

O direito, além de sua dimensão normativa-formal, possui uma dimensão axiológica, pois constitui um sistema de valores que a própria sociedade democraticamente opta por institucionalizar juridicamente, e começa a fazê-lo por meio da edição do texto constitucional.

Diante de tal concepção, o direito é objeto cultural, produto do intelecto humano em determinado tempo e espaço, e, como nenhuma criação humana prescinde de intenções, existe com um propósito. E o seu propósito é concretizar os seus próprios valores de modo a reduzir as complexidades e incrementar a segurança da vida em sociedade.

É importante frisar que, ao admitirmos o direito como sistema de valores, não estamos de modo algum aludindo a modelos jusnaturalistas que não admitem uma clara distinção entre direito e moral. Os valores do direito positivo são selecionados dentre os da moral, da cultura, da sociedade, enfim, por critérios previamente estabelecidos e, tornam-se, uma vez traduzidos em linguagem jurídico-formal, institucionalizados, coercíveis.

Como ao cientista das ciências naturais cabe desenvolver as metodologias segundo as quais os seus objetos de investigação se tornam conhecidos e aproveitáveis, segundo um princípio de utilidade, ao cientista do Direito, comprometido com a função social do seu trabalho, cabe construir métodos e modelos que contribuam para um direito eficaz no atingimento de seus fins.

Conceber o direito de modo que ele cumpra o seu escopo de concretizar valores conformando diante deles as condutas humanas em sociedade, criando e protegendo expectativas a fim de reduzir a sua complexidade, deve ser o norte a direcionar cada passo do cientista como também do operador do direito.

Se é certo que o sistema de direito positivo e o sistema da Ciência do Direito não se confundem, também é certo que o cientista contribui diretamente com as construções de sentido da linguagem do direito positivo, seja no plano da criação, seja no

da aplicação do direito. Por essa razão, a segurança jurídica do sistema interno sofre influência da segurança jurídica construída a partir das metodologias da ciência do direito.<sup>8</sup>

Precisamos observar que a ciência moderna saiu de uma opção ontológica da verdade para chegar a uma opção metodológica, que pressupõe um relativismo: a verdade só pode ser encontrada segundo um método e, a depender do método, ela poderá apresentar-se de maneira distinta. Assim sendo, a opção metodológica deve ser realizada tendo em vista o escopo da pesquisa, e o fim da Ciência do Direito deve ser compreender o seu objeto de forma a que ele próprio se apresente coerente com os seus fins. E eis a razão da opção pela utilização, no presente trabalho, de uma abordagem dinâmica e funcional do direito, apta a permitir uma visualização sobre os papéis dos diferentes agentes para a consecução desses fins.

Conforme já foi dito, o propósito do direito é realizar os seus próprios valores dentro de um ambiente sistêmico que promova segurança jurídica enquanto sobrevalor e sobreprincípio do ordenamento jurídico pátrio. O Estado Democrático de Direito deve ser capaz de promover para os cidadãos não apenas uma segurança jurídica formal decorrente da própria existência de um regramento jurídico, mas especialmente uma segurança jurídica material enquanto certeza, previsibilidade, estabilidade e confiança na efetividade do direito, sem os quais o ordenamento jurídico não alcança os seus próprios objetivos e a vida em sociedade permanece caótica como se regramento algum houvesse. Ao mesmo tempo e pela mesma razão, a segurança jurídica deve atuar como garantia, em cada ato de criação e de aplicação do direito, da concretização dos valores constitucionais, especialmente daqueles inerentes aos direitos fundamentais que ocupam o cerne do atual constitucionalismo.<sup>9</sup>

Nesse contexto, o presente trabalho propõe-se a demonstrar, primeiramente a existência e a vigência atual de um modelo administrativo-tributário colaborativo voltado a estabelecer a dinâmica do direito tributário segundo parâmetros constitucionais, e que atribui aos particulares relevante parcela da função administrativo-

---

<sup>8</sup> Sobre a importância da coerência metodológica para a construção de segurança jurídica a partir do sistema externo do direito (Ciência Jurídica), ver: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 44 e ss.

<sup>9</sup> “No positivismo inerente ao constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica é valor a ser construído a cada ato de aplicação do direito, o que se verifica quando indivíduos e os órgãos do Estado cumprem e fazem cumprir as regras e princípios em vigor no sistema jurídico, apreendido no seu conjunto”. (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 66).

tributária do Estado e os coloca na posição de partícipes diretos dos seus ciclos de positivação.

Conforme trataremos adiante, a atribuição dessa função administrativa decorre da imposição de deveres administrativos voltados à constituição de fatos e de créditos tributários e ao fornecimento de informações que viabilizam o controle das atividades sociais e econômicas que ensejam a tributação.

Esse modelo coaduna com o princípio da solidariedade, e a sua instituição é uma opção legítima dos entes federados diante de sua competência constitucional tributária. No entanto, como veremos, uma série de riscos à segurança jurídica dos cidadãos que atuam como particulares-colaboradores e à concretização de interesses públicos se apresentam e devem ser evitados e controlados pelo ordenamento jurídico mediante a atuação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, segundo estratégias que também serão propostas.

Para cumprir o escopo do trabalho, optamos por dividi-lo em duas partes.

Na primeira parte, trataremos de demonstrar que atualmente vige no ordenamento jurídico brasileiro, como também em diversos países, um modelo colaborativo de administração tributária, em relação aos mais importantes tributos em matéria de arrecadação, para em seguida apontarmos alguns dos fatores de riscos e insegurança jurídica que dele decorrem.

A segunda parte do trabalho é dedicada à apresentação de estratégias para a mitigação desses riscos e para o conseqüente incremento da segurança jurídica diante desse modelo colaborativo.

No capítulo primeiro, apresentamos a concepção dos ciclos de positivação do direito, que são também ciclos de concretização de valores juridicizados, o que constitui a base para a abordagem funcional que procuramos empregar no decorrer do trabalho.

Esses ciclos se desenvolvem mediante atos de criação e de aplicação do direito, por agentes credenciados pelo ordenamento, e neles estão sempre inseridas as

atividades de interpretação e de decisão sobre os valores e as normas jurídicas a serem construídos diante das situações cada vez mais concretas de que tratam.

Nesse momento, ressaltamos o aspecto decisional e valorativo presente na atividade do agente aplicador do direito, o que será importante, mais adiante, para demonstrar que, quando a um particular é atribuído, por lei, o dever de decidir sobre o direito a ser aplicado, a sua decisão, necessariamente, tem força de introduzir normas individuais e concretas no ordenamento jurídico e, ao mesmo tempo, deve gozar de certa estabilidade e proteção.

No segundo capítulo, tratamos sobre a função tributária e administrativa do Estado, no modelo de Estado Democrático de Direito implantado pela Constituição de 1988, marcadamente garantista dos direitos fundamentais e da segurança jurídica dos cidadãos. Procuramos definir qual o fundamento que pode ser considerado juridicamente legítimo para a tributação, a função do sistema constitucional tributário e o papel da segurança jurídica nesse contexto.

Em seguida, no terceiro capítulo, apresentamos uma matriz sistêmica por meio da qual poderá ser melhor compreendida a atual natureza dos deveres administrativos atribuídos para os particulares-colaboradores. Na perspectiva utilizada, o sistema constitucional tributário subdivide-se em sistema de normas tributárias em sentido estrito e sistema de normas administrativo-tributárias.

Este último regula o exercício da função administrativo-tributária do Estado, que é, atualmente, exercida por meio de um modelo colaborativo de administração pública tributária, em que, conforme procuraremos demonstrar, grande parcela das atividades são exercidas pelos contribuintes, em virtude de opções legais estabelecidas pelos entes federados. Essa matéria configura um ponto de intersecção entre os objetos do direito tributário e do direito administrativo e, assim, consideramos importante ressaltar a possibilidade, dentro de uma perspectiva administrativista, da atribuição de função de interesse público a particulares, bem como tratar de algumas discussões contemporâneas que questionam a existência de um princípio da supremacia do interesse público no nosso ordenamento jurídico.

Além disso, propusemos uma visão sobre o princípio da eficiência da Administração Tributária que seja capaz de abarcar o grande rol de valores que a ela

cumpra concretizar, dentre os quais a *arrecadação tributária* é um dos mais notórios, porém não o único.

No capítulo quarto, tratamos sobre o conceito de competências públicas, especialmente para o exercício de função tributária e administrativo-tributária, procuramos apresentar como se verifica a distribuição para agentes competentes das funções envolvidas no ciclo de posituação do direito tributário. Procuramos, então, demonstrar que a instituição de deveres administrativos aos contribuintes, tanto de um ponto de vista de seu montante atual, quanto do tipo de atividades em que eles implicam, constitui atribuição de competência administrativo-tributária para a aplicação do direito a situações concretas.

Com base em todas essas premissas, no quinto capítulo, passamos a tratar sobre os procedimentos envolvidos na efetivação da arrecadação tributária e de outros valores constitucionais como a isonomia tributária nos atualmente vigentes modelos colaborativos de administração tributária, quais sejam, os procedimentos de constituição de fatos e de créditos tributários – modelo ordinário –, e de fiscalização tributária e de lançamento de ofício – modelo extraordinário.

Ao final da primeira parte do trabalho, no capítulo sexto, apresentamos os fatores de risco e de insegurança jurídica que se depreendem desse tipo de modelo colaborativo, tanto em sua dimensão individual, quanto em sua dimensão pública, ou seja, respectivamente, fatores que afetam os particulares-colaboradores individualmente considerados em sua esfera de direitos fundamentais, e aqueles que afetam o interesse público na concretização de diversos valores constitucionais como os da efetividade da arrecadação e da isonomia tributária, dentre outros.

Na segunda parte do trabalho, no capítulo sétimo, passamos a propor estratégias juridicamente concebidas para a implementação de segurança jurídica nos modelos colaborativos de administração pública tributária e que envolvem a atuação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário de cada um dos entes federados.

Tratamos de princípios como legalidade, eficiência, capacidade colaborativa e proporcionalidade, que devem atuar para delimitar a instituição e exigência de deveres administrativos, e da importância da fiscalização tributária no fomento da efetividade e da confiança na concretização da arrecadação e da isonomia tributária.

No oitavo capítulo apresentamos a concepção de um, já existente em nosso ordenamento jurídico, direito à orientação do particular-colaborador para que esse possa bem atuar no exercício de sua competência administrativo-tributária. A esse direito corresponde o dever de implementá-lo e observá-lo por parte de cada um dos três poderes, no cumprimento de suas respectivas funções.

No nono capítulo tratamos do direito à estabilidade das decisões proferidas pelos particulares-colaboradores no exercício de sua competência administrativo-tributária para a constituição de fatos e de créditos tributários e que implica no dever, por parte dos entes federados, de estabelecer e observar parâmetros no exercício da fiscalização tributária e no afastamento das normas individuais e concretas por eles produzidas. Abordamos, ainda, questões relacionadas à boa-fé dos contribuintes e à sua confiança legítima nos critérios de decidibilidade fornecidos pelo ordenamento jurídico e por eles utilizados nos seus atos de aplicação do direito.

No último capítulo do trabalho, tratamos da função dos julgadores de processos tributários, administrativos e judiciais, em prol da segurança jurídica, na consolidação dos direitos e parâmetros apresentados nos capítulos sétimo, oitavo e nono, tanto em sua atuação no sentido de retroalimentar o sistema jurídico com critérios interpretativos seguros, quanto no de afastar os efeitos dos lançamentos tributários de ofício e imposições de multas que estejam em desconformidade com aqueles mesmos direitos e parâmetros.

## CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988, ao instituir um Estado Democrático de Direito, estabelece um grande rol de direitos fundamentais assegurados aos cidadãos. Ao mesmo tempo, outorga aos entes federados *competências* para instituir os tributos que servirão ao financiamento das atividades e políticas públicas voltadas a dar efetividade àqueles direitos.

O único fundamento legítimo e bastante para a tributação e para a atividade da Administração Tributária, portanto, é a própria Constituição Federal, e, desse modo, desde uma perspectiva jurídico positiva é incabível falar em “poder de tributar”, ou admitir que o exercício da função tributária ou administrativa do Estado seria uma expressão de seu “poder de império” ou de sua “soberania”.

Mediante a previsão e o exercício de competências tributárias, surge, então, o sistema constitucional tributário, voltado a regular as relações tributárias entre o Estado e os particulares e a concretizar o valor *arrecadação tributária em conformidade com os direitos fundamentais dos cidadãos*.

Tendo em vista a necessidade de que promova a dinâmica do ordenamento jurídico por meio de ciclos de positivação, no direito tributário, como em qualquer ramo de direito material, ao lado das normas tributárias em sentido estrito é forçoso que haja um sistema normativo procedimental voltado à sua concretização.

De um ponto de vista didático, entendemos que deve ser compreendida a existência de um *sistema tributário em sentido amplo*, que se subdivide em (i) *sistema tributário em sentido estrito* e em (ii) *sistema administrativo-tributário*.

O *sistema tributário em sentido estrito* é formado pelas normas tributárias em sentido material, ou estrito, que preveem a incidência de tributos como consequência da ocorrência (juridicamente verificada) de determinados fatos sociais e econômicos, ou seja, aquelas normas que determinam o conteúdo material das obrigações tributárias em sentido estrito, as competências tributárias em sentido estrito, ou seja, competências para instituir tributos e todos os demais aspectos das chamadas regras-matrizes de incidência tributária.

Por sua vez, o *sistema administrativo-tributário* está voltado à promoção da dinâmica e operacionalidade das normas tributárias em sentido estrito e, assim, à efetividade da arrecadação tributária, à controlabilidade da ocorrência de fatos com relevância para fins tributários e da observância das respectivas obrigações tributárias e deveres administrativos e, ao mesmo, tempo à proteção dos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos diante das relações jurídico-administrativas oriundas da função tributária do Estado.

O sistema administrativo-tributário regula, pois, o exercício da *função administrativo-tributária do Estado*, mediante a previsão dos *procedimentos* e da designação de *agentes competentes* para impulsionar esses mesmos procedimentos e realizar as atividades que lhe são inerentes. A atribuição para determinados órgãos e agentes de competência pública, configura, assim, uma decisão dos entes federados no exercício de sua competência legislativa.

A partir dessa matriz sistêmica, torna-se possível visualizar que, atualmente, no Brasil, como em diversos países, o exercício da função administrativo-tributária do Estado está a cargo não somente de agentes públicos, mas encontra-se distribuída entre agentes públicos e *agentes privados aos quais se atribuiu função de interesse público*.

A partir dessa observação, concebemos que há em nosso ordenamento jurídico um *modelo colaborativo de administração pública tributária*, no qual órgãos fazendários e contribuintes atuam não como partes antagônicas e polarizadas, mas cada qual exercendo uma parcela de atividades voltadas à mesma finalidade: assegurar a efetividade e a concretização de valores constitucionais relacionados à arrecadação tributária e aos direitos fundamentais dos cidadãos.

A atribuição dessas competências aos particulares, fenômeno também já designado por *privatização da gestão tributária*, verifica-se por meio da instituição de *deveres administrativos* e, por essa razão, verificamos que não há qualquer singeleza na atribuição aos particulares de deveres administrativos, uma vez que com eles se transfere parcela da função administrativo-tributária do Estado.

Há atualmente, no Brasil, um grande rol de deveres administrativos instituídos pela União, pelos 26 estados da federação e pelos mais de 5.500, que possuem

naturezas diversas e que determinam que os particulares formalizem fatos tributários e apurem e constituam créditos tributários relacionados às atividades sociais e econômicas realizadas por eles próprios, ou por terceiros; que informem aos órgãos fazendários sobre a ocorrência de determinados eventos do mundo que possam ter efeitos tributários; que suportem e que colaborem com as fiscalizações tributárias.

Esses deveres administrativos, apesar de seu caráter não patrimonial *a priori* implicam altos *custos de conformidade* a serem incorridos pelos particulares para que possam cumpri-los.

Em relação aos principais tributos em matéria de arrecadação, em nosso país, os modelos colaborativos passaram a ser o *método ordinário de constituição de fatos e de créditos tributários*, com a produção, pelos particulares-colaboradores, da maior parte das *normas individuais e concretas de incidência tributária*. Nesse contexto, fica à cargo de agentes públicos a *fiscalização* da conformidade dessa atividade de produção normativa em relação aos seus parâmetros de validade formal e material, e do adimplemento das obrigações tributárias e dos deveres administrativos pelos particulares. O lançamento de ofício, torna-se, nesses modelos, o *método extraordinário* de constituição de fatos e de créditos tributários.

No modelo colaborativo de constituição de fatos e de créditos tributários, aos particulares é atribuído o *dever de interpretar e de aplicar* as normas tributárias, em toda a sua complexidade e, portanto, de valorar situações fáticas e de *decidir* sobre o conteúdo das normas individuais e concretas a serem introduzidas no ordenamento jurídico.

Tendo em vista a limitação dos órgãos fazendários de empreender fiscalizações sobre essa atividade, ocorre que a maior parte das normas individuais e concretas de incidência tributária, atualmente, são produzidas sem qualquer controle prévio ou posterior da Administração Tributária e prevalecerão no ordenamento jurídico do modo exato em que foram introduzidas pelos particulares.

Constatamos que, apesar da legitimidade desse modelo colaborativo, a sua instituição finda por ensejar uma série de *fatores de risco e de insegurança jurídica*, que devem ser contrabalançados pelo ordenamento jurídico, em sua dimensão funcional,

para que se verifique a sua conformidade com valores constitucionais de máxima relevância.

Esses fatores de insegurança jurídica podem ser apreendidos em sua *dimensão individual* de afetação à esfera de direitos fundamentais do particular-colaborador, como os relacionados à propriedade, à livre iniciativa, à livre concorrência, à dignidade humana, por exemplo, ou na *dimensão de seus impactos sobre o interesse público* na concretização de valores constitucionais como a arrecadação tributária nos montantes previstos em lei, a isonomia tributária, dentre outros.

Para os particulares, há, por exemplo, o constante risco da *imprevisibilidade* sobre os custos de suas atividades profissionais e empresariais, decorrente da sempre presente possibilidade de instituição de novos deveres administrativos e também da hipercomplexidade do sistema tributário que enseja a necessidade de contratação de pessoal especializado e consultorias tributárias; o *risco dos efeitos confiscatórios* dos custos de conformidade envolvidos na aquisição de infraestrutura e tecnologia, na contratação de equipes, na adaptação de procedimentos internos unicamente para atender às exigências fiscais; o *risco de serem sancionados* em virtude das interpretações do direito que foram obrigados a empreender, etc.

Por outro lado, numa dimensão pública, há, dentre outros, a insegurança jurídica sobre a *efetividade da isonomia tributária e da livre concorrência*, por exemplo, uma vez que os particulares não têm como saber, uns em relação aos outros, a carga que tributária que efetivamente tem incidido sobre as suas atividades, e que os impactos de diferentes cargas tributárias podem implicar indevidas vantagens competitivas no mercado; do mesmo modo há o risco de *não concretização da arrecadação tributária nos montantes previstos em lei*; os impactos do excesso dos custos de conformidade e da hipercomplexidade do sistema tributário sobre *o desenvolvimento nacional e a economia brasileira*; além da insegurança advinda da *falta de confiança* no ordenamento jurídico para a efetivação dos direitos fundamentais e demais valores constitucionais.

Diante desse cenário, há que se conceber e acionar estratégias jurídicas no sentido de mitigar esses fatores de risco e de *implementar a segurança jurídica* nos modelos colaborativos de administração tributária, com a concepção de um *paradigma colaborativo*, como uma via de mão dupla, em que os órgãos dos três poderes dos entes

federados colaboram com os particulares para o bom cumprimento de suas funções de interesse público. Propomos que essas estratégias devem estar voltadas, principalmente:

- (i) Para a proteção de direitos fundamentais do cidadão, como os da propriedade, da livre iniciativa, da dignidade humana, por meio da observância dos princípios da legalidade, da eficiência, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade, na instituição e na exigência de deveres administrativos;
- (ii) Para a concretização de valores constitucionais relacionados à arrecadação, à isonomia tributária e à livre concorrência, por meio da uniformidade e da publicidade de critérios decisórios de aplicação do direito, pelo estímulo ao *compliance* voluntário e pela efetividade do controle sobre a atividade do particular-colaborador (fiscalização tributária);
- (iii) Para a concepção, promoção e proteção do direito à orientação dos particulares-colaboradores;
- (iv) Do mesmo modo, para a concepção, promoção e proteção do direito à estabilidade dos atos de decisão proferidos por particulares no exercício de competência administrativo-tributária;

A segurança jurídica, enquanto princípio-garantia essencial ao Estado Democrático de Direito, e também positivado em nosso ordenamento jurídico para assegurar a certeza e a estabilidade do direito e a confiança na sua efetividade para a proteção de direitos fundamentais, não poderá decorrer somente da atividade do Poder Legislativo, por melhores que fossem as leis produzidas, ou somente do Poder Executivo, ou do Poder Judiciário, isoladamente.

Uma perspectiva funcional do direito revela que, em matéria tributária e administrativo-tributária, a sua concretização exige o esforço e a ação coordenada e dirigida para esse fim de cada um dos partícipes dos ciclos de positivação do direito no âmbito de suas respectivas competências.

Para a produção de normas individuais e concretas de incidência tributária e o cumprimento de deveres administrativos em conformidade com os seus parâmetros de validade material e formal, as leis, as normas infralegais produzidas pela

Administração Tributária e os precedentes administrativos e judiciais devem ser capazes de promover nos particulares-colaboradores um efeito de orientação de sua atividade, por meio de clareza, racionalidade e coerência dos textos em que estão versados.

Do mesmo modo, quando o próprio ordenamento jurídico atribui competência administrativo-tributária aos particulares para que apliquem o direito em situações concretas, deve ser reconhecida, em relação às suas decisões proferidas nesse contexto, *presunção de validade* e também *certa estabilidade*, que impeçam a sua desconsideração arbitrária.

Por exemplo, quando os particulares, de *boa-fé*, aplicarem o direito com bases em critérios razoáveis definidos por eles próprios, sem que houvesse qualquer orientação administrativa ou de precedentes em sentido diverso, ou quando atuarem com base em precedentes administrativos e judiciais, ainda que o agente fiscal, pessoalmente, adote posicionamento divergente, seria flagrantemente atentatório à segurança jurídica afastar a norma produzida pelo particular de acordo com interpretação possível do direito.

Além disso, a Administração Tributária deve estar sempre pronta a *atender aos cidadãos* e produzir orientações, responder de forma célere e imparcial às suas dúvidas. Deve ainda realizar estudos de impacto sobre os deveres administrativos a serem instituídos, de modo a assegurar a sua conformidade com os princípios da capacidade colaborativa e da proporcionalidade. Deve observar que o princípio da *legalidade* exige que cada dever administrativo seja instituído com fundamento legal e que a *praticabilidade* da tributação não seja vista apenas sob a ótica dos órgãos fazendários, mas também sob a perspectiva dos particulares-colaboradores.

Todos esses fatores, inclusive, passam a ser parâmetro para a observância do princípio da *eficiência* da Administração Pública, que em matéria tributária não pode significar somente eficiência arrecadatória, mas deve compreender também a eficiência na concretização dos direitos dos cidadãos e da segurança jurídica.

O Poder Judiciário, por sua vez, assim como os julgadores de processos administrativos tributários, atua no *fechamento dos ciclos de posituação do direito tributário*, nos casos em que há controvérsias entre particulares e órgãos fazendários. A sua função é, portanto, essencial para a confirmação das bases das estratégias propostas no

sentido de concretização de segurança jurídica dos modelos colaborativos de administração tributária.

Os julgadores de processos tributários devem cuidar para que da sua própria atuação avulte *a certeza, a estabilidade e a uniformidade do direito* a ser aplicado pelos particulares-colaboradores e agentes fiscais, de modo que ela possa produzir um efeito de orientação pela retroalimentação do sistema jurídico com critérios interpretativos claros e seguros, e um efeito de *confiança na uniformidade e na isonomia material* do direito tributário.

Além disso, cabe a esses julgadores, ressalvados os limites de suas competências, *controlar a atuação dos Poderes Legislativo e Executivo* na observância dos parâmetros para a implementação da segurança jurídica propostos, como o direito à orientação e à estabilidade das decisões dos particulares-colaboradores, ou o respeito à capacidade colaborativa, proporcionalidade e legalidade dos deveres administrativos exigidos, por exemplo.

Devemos salientar que, ainda que o nosso ordenamento jurídico já disponha de um arcabouço normativo e principiológico apto a fundamentar as estratégias apresentadas para a implementação de segurança jurídica nos modelos colaborativos de administração tributária, seria de grande utilidade a edição de uma Lei Complementar de caráter nacional para regular as relações que se estabelecem entre os órgãos fazendários dos três níveis de entes federados e os particulares, nesse contexto, com razoável grau de uniformidade e previsibilidade.

A existência de regras e, especialmente, se elas forem claras e facilmente acessíveis, compiladas e ordenadas em um texto legislativo que trate exclusivamente sobre a matéria, por si já fomenta uma segurança jurídica formal, que será completada pela segurança jurídica material decorrente da efetiva aplicação destas regras, pelos agentes dos três poderes, segundo os valores constitucionais vigentes.

## BIBLIOGRAFIA

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper nº 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998. Disponível em: <http://www.colorado.edu/economics/papers/papers98/wp98-12.pdf> (último acesso em 19/11/16).

AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na edição de regulamentação tributária*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2010.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006.

AÑOVEROS, Jaime Garcia. Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera. In *Revista Española de Derecho Financiero*, num. 76. 1992.

ATALIBA, Geraldo. Decreto regulamentar no sistema brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, v. 97, jul/set. 1969. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/32548/31364> (último acesso em 05/11/16, às 18h20).

\_\_\_\_\_. Lançamento – Procedimento regrado: discricionariedade na investigação e levantamento de dados. Esclarecimentos e informações do contribuinte. Impossibilidade jurídica da presunção quando a lei requer prova. *Estudos e Pareceres do Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS,

Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. *Concessões*. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

\_\_\_\_\_. (coord); ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord). *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BAPTISTA, Patrícia. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. Charleston, SC: CreateSpace Independent Publishing Platform, 2014.

BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2001.

BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. In *Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32).

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: EDIPRO, 4ª ed., 2008.

\_\_\_\_\_. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri-SP: Manole, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no sistema tributário nacional. In In BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CALLE, Enrique Ortiz. La distribución de competencias interpretativas de la administración tributaria del Estado en la nueva ley general tributaria. In GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana (coord.); GARCÍA, Eusébio Gonzáles (coord.); MASSANET, Juan Ramallo (coord.), STERLING, Ana Yábar (coord.). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. A revisão do auto de infração e imposição de multa no processo administrativo tributário paulista. In SALUSSE, Eduardo Perez (coord.); CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de. *Direito tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP, 2015.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do Processo Civil*, Vol. I. Campinas: Servanda, 1999

CARRAZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7 ed. São Paulo: Saraiva.

\_\_\_\_\_. O Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. v. 98, 2003. Acessível em: [www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194) (último acesso em 02/11/2016, às 18h37).

\_\_\_\_\_. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 34, jul/1998.

\_\_\_\_\_. Obrigação tributária e deveres instrumentais: definições, sentidos, estruturas internas e limites conceptuais. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo – estudo em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Motivo e motivação do ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

\_\_\_\_\_; GRINOVER, Ada Pelegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005

CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação tributária e processo*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin: 2010.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2016. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbfff344931a933579915488.pdf> (último acesso em 15/11/16, às 21h).

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007

DAVI, Kalien Ferreira Davi. Brasil e França em busca de alternativas para o contencioso administrativo. *Revista dos Tribunais*, vol. 914. São Paulo: RT, 2011

DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 222-226.

DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013.

DI PIETRO, Juliano. *A fiscalização tributária e o dever de colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. Existe um novo direito administrativo? In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coords.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.

FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005.

FARIA, Ana Cristina de; et al. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. *10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, julho 2010. Disponível em: [http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an\\_busca.asp?con=1](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an_busca.asp?con=1) (último acesso em 19/10/16 às 16h).

FERRAGUT, Maria Rita. Artigo Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário, in *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, de Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. *A ciência do direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. Obrigações tributárias acessórias e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.); COSTA, Alcides Jorge...[et al.]; TÔRRES, Heleno Taveira . *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FISCOSOFT. *Pesquisa sobre custo de conformidade e consequências do SPED*. 2011. Disponível em: [http://www.migalhas.com.br/arquivo\\_artigo/art20111207-01.pdf](http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20111207-01.pdf) (último acesso em 19/10/16 às 16h).

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GIRÓN, María Beltrán. *La aplicación de los tributos por los órganos de gestión*. Tese de doutorado apresentada no Departamento de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Granada, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma - eficiência x direitos e garantias fundamentais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Tributação e*

*desenvolvimento: estudos em homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta da constituição: contribuição para interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. Trad. MENDES, Gilmar Ferreira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "Autolançamento"*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983.

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 105.

MAURER, Hartmut. *Derecho administrativo – Parte General*. Madrid: Marcial Pons, 2011. (tradução).

MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. *Direito administrativo moderno*. 18 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. Bases do Processo Administrativo. In: MEDAUAR, Odete (Coord.) *Processo Administrativo: Aspectos Atuais*. São Paulo: Cultural Paulista, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 29. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares. *Processo tributário administrativo e judicial*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MENDES, Gilmar. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *In Repertório IOB de Jurisprudência n.º 23/94*.

MORO, Cristóbal J. Borrero. *Los derechos fundamentales de los contribuyentes en la fiscalización tributaria*. Breña – Peru: Pacífico Editores S.A.C., 2012.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2012.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

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

OCDE, *La relación cooperativa: un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/97892644207547-es> (último acesso em 03/11/16, às 15h54).

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel Derecho, 1991.

PEROBA, Luiz Roberto. Transparência e relação entre fisco e contribuinte. In SANTI, Eurico Marcos Diniz [et al.] (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento – homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Site da Nota Fiscal Paulistana. Disponível em: <http://nfpaulistana.prefeitura.sp.gov.br/> (último acesso em 20/11/16, às 19h30).

PRICE WATERHOUSE COOPERS; WORLD BANK. *Paying taxes 2016*. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf> (último acesso em 15/11/16, às 16h39).

QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

QUEIROZ, Mary Elbe. O Planejamento Tributário: Procedimentos Lícitos, o Abuso, a Fraude e a Simulação. Uma Proposta de NGAA para o Brasil. In *Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole.

\_\_\_\_\_. O Mandado de Procedimento Fiscal como Pressuposto de Instauração e Regularidade do Procedimento Fiscal Norma obrigatória e vinculante. Artigo publicado no site de Thomson e Reuters – Checkpoint, 2007. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/38y7/o-mandado-de-procedimento->

fiscal-como-suposto-de-instauracao-e-regularidade-do-procedimento-fiscal-mary-elbe-queiroz (último acesso em 15/11/2016, às 19h34).

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf> (último acesso em 14/11/16, às 16h30).

\_\_\_\_\_. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2015 e Resultados de 2014*. Disponível em: [https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/12015\\_03\\_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf](https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/12015_03_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf) (último acesso em 15/11/16, às 17h29).

\_\_\_\_\_. Notícia: “Terminado o prazo, empresas entregam 1.189.626 ECF’s”. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/setembro/terminado-o-prazo-empresas-entregam-1-189-626-ecfs> (último acesso em 15/11/16, às 15h30).

\_\_\_\_\_. Página de orientação tributária. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria> (último acesso em 05/11/16, às 21h27).

\_\_\_\_\_. Página do SIMPLES Nacional. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3> (último acesso em 05/11/16, às 20h42).

\_\_\_\_\_. Perguntas e respostas DERCAT. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat> (último acesso em 15/11/16, às 18h02).

REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007.

ROJO, Luis Alberto Durán. Los deberes de colaboración tributaria. In *Revista Análisis Tributário*, nº 229, 2007.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2010.

SCAFF, Federalismo fiscal cooperativo no Brasil. In LEITE, George Salomão; [et. al.] (coords.). *Ontem, os códigos! Hoje, as constituições: homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo, Malheiros, 2016.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Notícia: Nota Fiscal Paulista completa 2 anos com quase R\$ 1,5 bi devolvidos aos consumidores. Serra anuncia prêmio de R\$ 1 mi para dezembro. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/publicacao/noticia.aspx?id=830> (último acesso em 20/11/16, às 19h20).

\_\_\_\_\_. Site da Nota Fiscal Paulista: <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/default.asp> (último acesso em 20/11/16, às 19h30).

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

SILVA, Fabio Pereira da. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação (Mestrado), São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, 2015.

SILVA FILHO, Gilberto Magalhães da; *et al.* Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa. *XX Congresso Brasileiro de Custos*. Uberlândia-MG, 2013. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/41/41> (último acesso em 19/10/16 às 16h).

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Falso problema da discussão sobre a aplicação do art. 150, §4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, na contagem de prazo de natureza decadencial para a constituição de crédito tributário. *In Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F.; FERRAZ FILHO, Luiz Henrique G. Inaplicabilidade das regras do novo CPC à prescrição e decadência tributárias. *In SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F.; CUNHA, Leonardo Carneiro da. (coords.). Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Focofiscal, 2015.

SPAACK, Torben. *The concept of legal competence*. Acessível em: [https://www.researchgate.net/publication/227091933\\_The\\_Concept\\_of\\_Legal\\_Competence](https://www.researchgate.net/publication/227091933_The_Concept_of_Legal_Competence) - Último acesso em 02/11/16, às 18h).

TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

\_\_\_\_\_. Base de cálculo do imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRAVASSOS, Marcelo Zenni. Princípio da proporcionalidade (no direito constitucional). In TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Orgs.); TORRES, Silvia Faber (Sup.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Campus Jurídico: São Paulo, 2011.

TRUBEK, David M. Developmental states and the legal order: towards a new political economy of development and law. In *Legal studies research paper series*. USA: University of Wisconsin Law School. Disponível em: [http://www.law.wisc.edu/gls/documents/developmental\\_states\\_legal\\_order\\_2010\\_trubek.pdf](http://www.law.wisc.edu/gls/documents/developmental_states_legal_order_2010_trubek.pdf)

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

\_\_\_\_\_. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZAVASCKI, Teori Albino. A participação do contribuinte na formação do crédito tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, 2007.

ZOCKUN, Marcelo. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.