

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 na 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 arrecadatório. 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 arrecadatário. 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 Sylvania 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.

CAPÍTULO 1 O QUE É EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA?

1.1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998, a Constituição Federal de 1988 foi modificada para a inclusão da eficiência como princípio norteador da administração pública. Essa inclusão está inserida num contexto da Reforma do Aparelho do Estado, desenvolvida a partir de 1994, que tinha como objetivos a descentralização, aumento de eficiência e efetividade na implantação de políticas públicas e restrição das atividades do Estado a funções próprias³³.

Nesse sentido, a questão central seria a transição de um modelo de administração pública burocrática para o gerencial, tendo por estratégia a adoção de três dimensões: (i) modificação do sistema jurídico - dimensão institucional-legal; (ii) passagem da cultura burocrática para a gerencial - dimensão cultural; e (iii) modernização da organização e métodos de gestão - dimensão da gestão pública³⁴.

A ideia era reconstruir a administração pública a partir de um modelo moderno de atuação, focado em qualidade e produtividade dos serviços públicos, estabelecendo mecanismos para regulação da economia de mercado. O ex-Presidente da República Fernando Henrique Cardoso³⁵ explicou as modificações introduzidas indicando a necessidade de “uma administração pública que chamaria de ‘gerencial’, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão”.

Embora essas questões acerca do contexto político sejam relevantes para uma melhor compreensão das motivações que fundamentaram as diversas modificações constitucionais nesse período, o objetivo deste capítulo é contribuir para delimitar o conteúdo normativo da eficiência administrativa.

³³ Embora não seja fácil delimitar quais são as atividades estatais próprias ou impróprias, de modo que há uma dependência necessária do entendimento da sociedade em relação ao papel do Estado, numa perspectiva anterior à delimitação pelo ordenamento constitucional. Naturalmente, as escolhas realizadas refletiam as opções políticas do governo em questão.

³⁴ BRASIL, *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília: Presidência da República/Câmara da Reforma do Estado, 1995, p. 48. “Estas dimensões, ainda que guardem certa independência, operarão de forma complementar. A primeira permitirá mudanças estruturais no funcionamento do aparelho do Estado, já que pressupõe a eliminação dos principais entraves no sistema jurídico-legal; a segunda, entretanto, viabilizará a operacionalização da cultura gerencial centrada em resultados através da efetiva parceria com a sociedade, e da cooperação entre administradores e funcionários; finalmente, a terceira possibilitará concretizar novas práticas gerenciais e assim obter avanços significativos, ainda que os constrangimentos legais não sejam totalmente removidos”.

³⁵ *Ibidem*, p. 7.

Desse modo, a abordagem será eminentemente dogmática³⁶, para reconstruir o conceito de eficiência da administração pública a partir das diversas disposições constitucionais relacionadas à matéria. A investigação, em seguida, buscará delinear o sentido e a função dessa norma no ordenamento jurídico brasileiro, de modo que o operador do Direito possa compreender quais as implicações sobre o modo de atuar do agente público.

Com essa finalidade, a análise será iniciada a partir da exposição de uma ideia geral de eficiência. Isso permite entender as peculiaridades de utilizar elementos estruturais que compõem esse ideal relacional, de modo a demonstrar que a verificação de eficiência não está necessariamente relacionada às atividades privadas. É necessário ainda explicar como esse exame não exprime uma finalidade própria, apenas relaciona elementos necessários para promoção em maior medida de um objetivo específico.

Com base no que foi exposto, passa-se aos fundamentos da eficiência administrativa enquanto norma prevista na Constituição Federal de 1998, de modo a verificar as peculiaridades de exigir que a Administração Pública se submeta a esse exame. Ou seja, compreender como a análise de meios e resultados deve ser aplicada na atividade administrativa, nos termos das disposições constitucionais.

A partir disso, os elementos estruturais da análise de eficiência administrativa serão especificados, com o intuito de indicar quais são as exigências na escolha dos meios e na avaliação dos resultados. Além disso, é importante entender como relacionar esses elementos, considerando que a eficiência demanda uma análise global.

Compreendidos os fundamentos normativos da eficiência administrativa e sua estrutura, é fundamental estudar a relação entre eficiência e legalidade. A ideia é compreender como as exigências decorrentes da eficiência administrativa se ajustam com as regras e procedimentos que fundamentam a atuação estatal e com as finalidades exigidas pelo ordenamento jurídico, especialmente considerando a multiplicidade de competências e objetivos da Administração Pública. Em complemento à análise entre eficiência e legalidade, será examinada a relação entre eficiência e proporcionalidade, de modo a apontar as diferenças de aplicação dessas normas.

³⁶ Não se pretende, por exemplo, pesquisar a origem e evolução do dever de eficiência administrativa (perspectiva histórica), a influência dessa norma no intuito de antecipar condutas futuras com base na regularidade comportamental (abordagem sociológica) ou uma avaliação valorativa da relação entre eficiência da administração pública e Direito (ponto de vista filosófico). O objetivo, portanto, é saber quais são as exigências decorrentes da eficiência administrativa enquanto norma jurídica, considerando o ordenamento jurídico brasileiro.

1.2 SIGNIFICADO DE EFICIÊNCIA

Eficiência é uma relação entre os resultados e os recursos disponíveis para a promoção de uma determinada finalidade. Trata-se, portanto, de uma concepção que associa os meios aos resultados e é utilizada para avaliação de um determinado procedimento. É uma espécie de medida de avaliação da aplicação dos recursos existentes em função da finalidade que está sendo buscada.

Nesse sentido, eficiente é a prática que utiliza menos recursos e alcança melhores resultados. Assim, o exame de eficiência depende de um raciocínio comparativo (que envolve a análise das variáveis presentes no caso) entre os meios disponíveis para a realização das atividades, ou seja, não é possível verificar se um ato ou procedimento é eficiente sem a existência de um parâmetro de comparação.

Portanto, o pressuposto lógico para a possibilidade de verificação da eficiência é a existência de mais de um meio para buscar a finalidade em questão. Se a finalidade X apenas puder ser alcançada pelo meio Y, não faz sentido tratar do conceito de eficiência. O meio Y pode ser muito oneroso e alcançar resultados que promovam a finalidade X em medida superficial. Ainda assim, não há que se falar em ineficiência.

Por outro lado, a constatação de resultados expressivos, que promovem em grande medida a finalidade escolhida, não necessariamente indica que a ação foi eficiente, tendo em vista a possibilidade dos mesmos efeitos a partir de providências que demandem menores custos.

Para o exame da eficiência, assim, é preciso reunir os meios que estão disponíveis ao agente e verificar, com base em critérios como custos, qualidade, probabilidade de resultado, dentre outros, qual a prática pode ser considerada a mais eficiente. Assim, busca-se a melhor maneira pela qual as coisas devem ser realizadas, de modo que os recursos disponibilizados ao responsável sejam utilizados de maneira mais racional.

É preciso necessariamente existir uma relação de causalidade entre o ato escolhido e a finalidade que é buscada, já que um das questões essenciais a esse exame é a verificação do grau de probabilidade dos efeitos concretos da medida promoverem o fim buscado.

Não há associação necessária entre essa modalidade de avaliação de práticas e a atividade privada ou a finalidade lucrativa. Esse tipo de exame pode ser utilizado em diferentes espécies de procedimentos, com as mais diversas finalidades. Isso não significa, no entanto, que as peculiaridades de cada atividade não devem ser consideradas no modo de avaliação da eficiência das medidas. Existem diferenças entre as atividades privadas e a

pública que influenciam no modo de avaliar a eficiência dos procedimentos. Da mesma forma, as peculiaridades que diferenciam as diversas atividades públicas também precisam ser consideradas nesse exame.

Seja como for, o exame de eficiência depende essencialmente de dois elementos estruturais: os meios e os resultados. Como um dos objetivos desse trabalho é entender como a eficiência administrativa deve ser aplicada aos agentes públicos, é relevante analisar, com base nos fundamentos normativos, quais são as restrições em relação às escolhas dos meios e ao nível de resultado alcançado, bem como esses elementos se relacionam.

É interessante observar como as explicações sobre o significado de eficiência variam, de um modo geral, entre a valorização de um ou outro dos elementos estruturais desse tipo de avaliação. Essa é a base para a análise da eficiência administrativa, que, inclusive, é refletida nas mais diversas exposições realizadas pela doutrina administrativista.

Otimização de recursos públicos³⁷, vedação de meios inapropriados³⁸, economicidade³⁹, melhores resultados⁴⁰, maximização do recurso público⁴¹, concretização material e efetiva da finalidade posta pela lei⁴², resultados práticos alcançados⁴³, dentre tantas outras, são expressões utilizadas pelos doutrinadores brasileiros para explicar as exigências da eficiência administrativa. Em todas essas manifestações há uma análise dos atos administrativos a partir dos meios e/ou dos resultados.

As doutrinas espanhola, italiana e portuguesa não tratam de modo substancialmente diverso, muito embora a denominação varie a depender das disposições legislativas de cada ordenamento, como resumido por Egon Bockmann Moreira⁴⁴.

Na Espanha, Eduardo García de Enterría explica o princípio da eficácia e da economia processual utilizando as expressões “celeridade e economicidade”⁴⁵. Na Itália,

³⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 216.

³⁸ FREITAS, Juarez. *Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 125 e ss.

³⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 65.

⁴⁰ BASTOS, Celso Riberio. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002, p. 80.

⁴¹ 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. 722-723.

⁴² 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.

⁴³ 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.

⁴⁴ MOREIRA (op. cit.), p. 164-175.

⁴⁵ ENTERRÍA, Eduardo García de. *Curso de Direito Administrativo*, v. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 476.

Antonio Andreani trata a eficiência como corolário do princípio constitucional do bom andamento, de modo a exigir máximo resultado com menores recursos⁴⁶. Em Portugal, José Carlos Simões Gonçalves Loureiro explica o princípio da eficiência como um conceito “relacional de meios e fins”⁴⁷.

Esses três exemplos do tratamento concedido a normas afins em outros ordenamentos jurídicos contribuem para mostrar que eficiência é uma ideia que relaciona meios e resultados, de modo a estabelecer critérios para a atuação dos agentes públicos.

Exposta essa ideia geral do significado de eficiência como uma relação entre meios e resultados, passa-se a analisar os fundamentos constitucionais da eficiência como uma norma aplicável à administração pública. O objetivo é indicar quais os dispositivos previstos na Constituição que se relacionam com a noção de eficiência, especialmente para compreender as peculiaridades desta exigência direcionada aos agentes públicos.

1.3 FUNDAMENTOS NORMATIVOS DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA

A discussão acerca da eficiência da atuação estatal no Brasil se acentuou a partir da edição da Emenda Constitucional nº 19/98, que expressamente introduziu na Constituição Federal o “princípio da eficiência”, a ser observado pela administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes (artigo 37, *caput*⁴⁸).

Existem algumas questões relevantes em relação à reforma realizada a partir dessa emenda constitucional, que impactam no modo de análise da eficiência enquanto norma aplicável à administração pública em geral.

Antes da introdução do mencionado dispositivo, haveria liberdade para o administrador público cumprir as finalidades estatais de modo ineficiente⁴⁹? Não existiria violação ao ordenamento jurídico pela escolha da medida manifestamente mais custosa ou que produzisse resultados que promovem a finalidade em grau mínimo? Houve mudança em relação ao modo de atribuir competência para a realização das finalidades? É possível

⁴⁶ ANDREANI, Antonio apud MOREIRA, Egon Bockmann. (op. cit., p. 171).

⁴⁷ LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre eficiência e a garantia dos particulares*. Coimbra: Coimbra Editora, 1995, p. 136.

⁴⁸ 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: (...)

⁴⁹ MODESTO (op. cit., p. 5).

flexibilizar determinadas regras em função de melhores resultados práticos⁵⁰?

A maior parte da doutrina sempre defendeu a existência do dever de eficiência em relação à Administração Pública, seguindo a linha de Hely Lopes Meirelles⁵¹, que destacava que os administradores deveriam agir com presteza, precisão, perfeição e rendimento funcional, por conta do que denominava “o mais moderno princípio da função administrativa”.

O exame dos dispositivos constitucionais permite concluir que já havia referências expressas a deveres associados à eficiência no texto original, bem como essa exigência poderia ser fundamentada a partir de uma análise da estrutura da Constituição Federal.

Os artigos 70 e 71⁵², por exemplo, expressamente tratam da fiscalização, pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União, da administração direta e indireta, no que toca à economicidade. Existe, portanto, um sistema de controle externo exercido pelo Congresso, em complemento ao controle interno realizado por cada órgão e Poder, com o intuito específico de avaliar se os atos e procedimentos da administração direta e indireta da União estão respeitando o dever de cumprir as atribuições a partir dos menores custos possíveis.

No artigo 74, *caput*, e inciso II⁵³, há previsão de um sistema de controle integrado entre os três Poderes, que teria como um dos objetivos a avaliação de “resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal”. É interessante destacar a importância concedida aos resultados da Administração Pública (um dos elementos da avaliação da eficiência), inclusive com a indicação dos exames de eficácia (que verifica a relação entre o resultado pretendido e o

⁵⁰ ARAGÃO, Alexandre Santos de. Interpretação consequencialista e análise econômica do direito público à luz dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade. *Interesse Público*, Belo Horizonte, n. 57, 2009, p. 20.

⁵¹ MEIRELLES (op. cit., p. 101).

⁵² Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: (...)

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

⁵³ Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (...)

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

alcançado) e de eficiência (que avalia o resultado em função dos custos das medidas para alcançá-lo).

A necessidade de encontrar meios menos onerosos aos cofres públicos é uma das facetas essenciais do dever de eficiência administrativa, embora não possa ser considerada de modo absoluto, tendo em vista a importância de outros fatores que também precisam ser sopesados, como será especificado adiante.

O parágrafo 7º do artigo 144⁵⁴, expressamente, estabelece que a organização e funcionamento dos órgãos responsáveis pela segurança pública devem ser estabelecidos pela lei, de modo a assegurar a eficiência de suas atividades. Como destacado por Modesto⁵⁵, é razoável estender essa obrigação a toda Administração Pública, a partir de uma conexão com o princípio republicano.

O artigo 175, IV⁵⁶, dispõe que a lei tratará sobre a obrigação de adequação do serviço público. A ideia de adequação é composta por um conjunto de princípios e critérios que devem ser considerados pelo Estado na prestação de serviços públicos, dentre os quais está a eficiência.

Essas referências são relevantes porque demonstram a reiterada utilização pelo legislador constitucional originário de expressões que estão relacionadas com o ideal de eficiência pelo administrador público, tais como “economicidade”, “adequação”, “organização” para “garantir a eficiência”, “inspeções e auditoria”. Isso serve não apenas para demonstrar que o dever de eficiência administrativa já estava previsto na Constituição Federal, mas especialmente para fortalecer o argumento de que as modificações realizadas pela Emenda Constitucional nº 19/1998 não reestruturaram substancialmente o modo de atuação do agente público.

Além de dispositivos que tratam especificamente de elementos relacionados à noção de eficiência, o dever do administrador público de agir de modo eficiente também pode ser construído a partir dos princípios estruturantes do Estado brasileiro.

No Título I da Constituição Federal, no qual são estabelecidos os Princípios Fundamentais, a forma de governo escolhida pelo legislador constituinte é justamente a

⁵⁴ Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos: (...)

§ 7º A lei disciplinará a organização e o funcionamento dos órgãos responsáveis pela segurança pública, de maneira a garantir a eficiência de suas atividades.

⁵⁵ MODESTO (op. cit., p. 5).

⁵⁶ Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. (...)
IV - a obrigação de manter serviço adequado.

república, destacando-se especialmente o parágrafo único do artigo 1º⁵⁷.

Uma característica essencial da forma de governo republicana é que os governantes não são donos da coisa pública, mas exercem a gestão por serem representantes do povo, real titular do poder público⁵⁸. Enquanto nos regimes monárquicos, o governante atua em nome próprio e é o detentor do poder, a república é essencialmente representativa, de modo que o administrador público deve se voltar aos interesses da coletividade, sendo responsável pelos atos em desconformidade com o ordenamento jurídico.

Além do princípio republicano, a Constituição de 1988 institui um Estado de Direito, que resulta exigências relevantes para o ordenamento jurídico como um todo, em especial a separação dos poderes (artigo 2º) e o princípio da legalidade (artigos 5º, II; e 84, IV)⁵⁹.

Assim, a Administração Pública deve essencialmente observar as disposições legais gerais e abstratas emanadas pelo Poder Legislativo, de modo que toda atuação administrativa deve estar fundamentada numa lei em sentido estrito, ainda que esse nível de suporte não seja tão simples de determinar abstratamente e possa variar a depender da matéria em questão.

Tendo em conta os princípios republicano e do Estado de Direito, não é racionalmente aceitável que o responsável por gerir coisa alheia possa escolher o meio manifestamente menos eficiente para atingir as finalidades estabelecidas. Sendo possível a escolha de mais de um meio (dentre a classe de providências fundamentadas nas disposições legais), é vedado ao administrador aplicar a norma através do ato mais custoso ou que proporcione resultados que menos promovam a finalidade. A própria noção de Direito como prática limitada pela racionalidade contribui para essa conclusão.

Estabelecido que a Administração Pública já deveria observar a eficiência enquanto norma prevista no texto original da Constituição Federal de 1988, é preciso analisar quais as

⁵⁷ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 15; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 74-75.

⁵⁹ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

mudanças realizadas pela Emenda Constitucional nº 19/1998, especialmente para analisar se houve uma flexibilização da legalidade, como meio de atribuição de competências aos agentes públicos.

Além da inclusão da eficiência no rol dos princípios que devem ser observados pela Administração Pública em geral, elencados no *caput* do artigo 37, a EC nº 19/1998 trouxe modificações relevantes em relação a mecanismos de autonomia gerencial, orçamentária e financeira (artigo 37, § 8º)⁶⁰; qualificação dos quadros de servidores públicos a partir da criação de escolas de formação e desenvolvimento profissional, inclusive indicando a participação em cursos como requisito para promoção (§ 2º do art. 39); possibilidade de pagamento de adicional ou prêmio de produtividade com verbas decorrentes da economia de despesas correntes (§7º do art. 39)⁶¹; e avaliação de desempenho dos servidores públicos, com reflexos jurídicos relevantes no que toca à aquisição de estabilidade e manutenção do cargo (artigo 41, §1º, III, e §4º, e parágrafo único do artigo 247)⁶².

Essas modificações demonstram uma preocupação do legislador constituinte derivado com os resultados buscados pela Administração Pública (elemento essencial para verificação da eficiência), tendo em vista a exigência de avaliação de desempenho permanente dos servidores públicos, inclusive com possibilidade de pagamento de premiação vinculada à economia de despesas. Também fica evidente a preocupação com a

⁶⁰ 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: (...)

§ 8º A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante contrato, a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre:

⁶¹ Art. 39. (...)

§ 2º A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados.

§ 7º Lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios disciplinará a aplicação de recursos orçamentários provenientes da economia com despesas correntes em cada órgão, autarquia e fundação, para aplicação no desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade.

⁶² Art. 41. São estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público.

§ 1º O servidor público estável só perderá o cargo:

III - mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho, na forma de lei complementar, assegurada ampla defesa.

§ 4º Como condição para a aquisição da estabilidade, é obrigatória a avaliação especial de desempenho por comissão instituída para essa finalidade.

Art. 247. As leis previstas no inciso III do § 1º do art. 41 e no § 7º do art. 169 estabelecerão critérios e garantias especiais para a perda do cargo pelo servidor público estável que, em decorrência das atribuições de seu cargo efetivo, desenvolva atividades exclusivas de Estado.

Parágrafo único. Na hipótese de insuficiência de desempenho, a perda do cargo somente ocorrerá mediante processo administrativo em que lhe sejam assegurados o contraditório e a ampla defesa.

capacitação do quadro de servidores, por conta da criação de escolas de formação e desenvolvimento.

A ideia de que o dever de eficiência da Administração Pública já estava previsto anteriormente não torna tais mudanças irrelevantes. É preciso esclarecer que Direito não é um objeto previamente constituído, mas uma atividade semântico-argumentativa⁶³, na qual o intérprete reconstrói os sentidos dos textos legislativos a partir de técnicas interpretativas e com base em argumentos.

Assim, a fundamentação da exigência de escolha de meios minimamente eficientes pelo administrador público é facilitada pela disposição expressa como princípio geral da Administração Pública, introduzida pela Emenda Constitucional nº 19/98. Existiria um ônus argumentativo maior para a obrigatoriedade de aplicação da norma de modo minimamente eficiente se a modificação no texto constitucional não tivesse sido concretizada.

A justificação do dever de eficiência é mais consistente tendo em vista que é suportada a partir da análise conjunta de dispositivos esparsos (artigos 39, §§ 2º e 7º; 41, § 1º, III e §4º; 70; 71, IV; 74, II; 144, § 7º; 175, IV; e 247, parágrafo único); da própria estrutura do Estado brasileiro, instituído como Estado de Direito e forma de governo republicana; e a partir do *caput* do artigo 37 que expressamente estabelece a exigência de eficiência.

Por esse motivo, não se pode concordar com Jessé Torres Pereira Junior⁶⁴ que entende que “o arrolamento da eficiência entre os princípios reitores da atividade administrativa estatal, só se pode compreender como uma figura de estilo, um reforço de linguagem para enfatizar o que é inerente à Administração Pública”. A positivação da expressão eficiência no artigo que elenca os princípios da Administração Pública tem uma importância argumentativa e sistemática que não pode ser reduzida a “uma figura de estilo”.

Como já destacado anteriormente, há concordância com a visão de que a Administração Pública não poderia ser deliberadamente ineficiente antes da introdução da eficiência no rol do artigo 37 da Constituição Federal. Isso não significa, no entanto, que a inclusão não possua relevância, especialmente considerando dois argumentos. Primeiro, a indicação da eficiência como princípio geral tem efeito sistematizador que facilita a defesa da expansão de deveres específicos de determinados órgãos, setores ou situações que se relacionam com esse ideal a toda Administração Pública (inclusive a casos não expressamente listados). Segundo, como já visto, essa introdução também representa a

⁶³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2016, p. 272-273.

⁶⁴ PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. *Da Reforma Administrativa Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 41.

reiteração de noções relacionadas já expressas no texto constitucional como economicidade e eficácia, por exemplo. E quanto maior a utilização de termos que se relacionam e se reforçam, maiores são a importância concedida pela Constituição Federal e a consistência na aplicação.

Não é possível, no entanto, defender que essas modificações interferem no modo de atribuição de competência. Como mencionado, a Administração Pública tem suas atribuições e prerrogativas definidas (com maior ou menor especificidade) na legislação em sentido estrito. Isso significa que todo ato administrativo deve ser fundamentado em dispositivos legais, que delimitam o âmbito de competência, o procedimento, os limites de atuação.

Por outro lado, conforme será detalhado no tópico que trata da relação entre eficiência e legalidade, esse trabalho segue a concepção de Direito que reconhece uma indeterminação inerente à linguagem, de modo que não é possível exigir uma determinação absoluta de conteúdo nos dispositivos legais⁶⁵. Diante disso, a questão da ampliação ou flexibilização de regras jurídicas para garantir melhores resultados não é tão simples de ser analisada.

O que precisa ser sustentado até aqui é que, de modo geral, a avaliação de eficiência de determinada prática administrativa deve ser realizada a partir das regras e procedimentos previstos pela legislação em geral. Não se atribui à eficiência administrativa, portanto, a eficácia de criação de poder ao agente público dissociada de outros dispositivos legislativos.

Não se afasta por completo, entretanto, a utilização de argumentos de eficiência para a determinação do conteúdo de outras normas, desde que isso seja realizado em consonância com a finalidade da regra que está sendo interpretada. Isso significa que, em alguns casos, é possível que seja concedido maior valor ao argumento relacionado à ideia de eficiência do que ao que está efetivamente escrito nos dispositivos legais, como será explicado posteriormente.

Mas essa situação somente será aceitável se estiver conectada à finalidade do próprio texto legal que está sendo flexibilizado. É justamente essa condição que impede a flexibilização de direitos individuais em face do Estado postos na Constituição Federal. Mas essa questão será aprofundada posteriormente.

Nesse tópico foram analisados fundamentos constitucionais do dever de eficiência administrativa, especialmente comparando as disposições constantes no texto original e as

⁶⁵ ÁVILA (op. cit., p. 340 e ss).

modificações levadas a cabo pela Emenda Constitucional nº 19/1998. Foi possível concluir que os novos dispositivos são relevantes por valorizarem a capacitação dos servidores públicos e a avaliação dos resultados das práticas administrativas e por estabelecerem a eficiência como norma geral expressa aplicável à Administração Pública em geral, facilitando a aplicação e a discussão doutrinária em torno do tema.

Não é possível defender, por outro lado, que houve uma mudança substancial no regime jurídico geral de atuação administrativa. A Administração Pública permanece vinculada a disposições legislativas gerais e abstratas editadas pelo Poder Legislativo, que não podem ser desconsideradas ou flexibilizadas *simplesmente* com o intuito de alcançar melhores resultados ou reduzir os custos de determinada prática.

Agora é preciso analisar quais são os elementos que estruturam a ideia de eficiência e como devem ser considerados na aplicação normativa, tendo em vista as limitações decorrentes da utilização desse tipo de exame como uma norma jurídica e das restrições do nosso próprio ordenamento.

1.4 ELEMENTOS ESTRUTURAIS DA EFICIÊNCIA

Eficiência é uma avaliação formal que relaciona os meios disponíveis e os resultados alcançados para a realização de determinados objetivos. A intenção desse tipo de exame é analisar as possibilidades de ação de modo a diminuir os custos ou obter melhores resultados. É relevante compreender que, embora tenha surgido nas ciências econômicas, esse método de avaliação de um procedimento não está restrito às finalidades desse campo do conhecimento.

Independentemente do objetivo que está sendo buscado, avaliar a eficiência de um determinado procedimento permite apenas auxiliar na escolha dos meios possíveis de serem utilizados, de modo a definir quais são os melhores numa relação custo-benefício. A eficiência nada mais é do que um modo de examinar uma determinada prática com o objetivo de permitir ao responsável melhorá-la, para reduzir os custos das medidas ou incrementar os resultados.

Essa espécie de avaliação se diferencia da eficácia e da efetividade. A eficácia compara os resultados alcançados em relação aos projetados, com o intuito de determinar o grau em que o programa atingiu seus objetivos. Efetividade, por outro lado, tem uma dimensão mais abrangente, já que tem por desígnio delimitar os impactos dos resultados sobre o ambiente em que houve a intervenção, ou seja, determinar a alteração do estado de

coisas anterior à ação⁶⁶.

A distinção dessas medidas não pode afastar a ideia de que eficiência, eficácia e efetividade são avaliações complementares que foram desenvolvidas para auxiliar as organizações a buscar máxima qualidade naquilo que desempenham. Embora distintas, essas ideias são interdependentes: uma boa organização interna, com procedimentos bem desenhados e atuação conjunta de diversos setores resulta num maior grau de eficiência, mas também incrementa a possibilidade de gerar os efeitos buscados, aumentando a eficácia e a efetividade.

A questão, no entanto, é entender como a eficiência deve ser aplicada como uma norma jurídica, já que não representava propriamente uma exigência administrativa ou um estado de coisas a ser alcançado, mas um modo de avaliar uma prática relacionando meios e resultados. Isso, evidentemente, não pode ser compreendido como impossibilidade de aplicação jurídica. É como colocado por Paulo Modesto⁶⁷: “O termo eficiência não é privativo de nenhuma ciência; é um termo da língua natural, apropriado pelo legislador em sua acepção comum ou com sentido técnico próprio”.

Cabe ao aplicador do Direito, no “processo de construção do sentido dos signos jurídicos”⁶⁸, encontrar uma forma de compatibilizá-lo com o ordenamento jurídico em geral⁶⁹, extraindo parâmetros normativos para a atuação do agente público e conferindo alguma aplicação prática.

O essencial é reconhecer que o núcleo da ideia de eficiência é o exame da relação de causalidade entre meios e fins, com vistas a melhorar a prática que está sob análise. É preciso avaliar as possibilidades relativas a como agir e os resultados alcançados a partir disso. Desse modo, esses são os elementos fundamentais para a compreensão da eficiência como norma jurídica que serão analisados.

1.4.1 Meios

Existem três questões para analisar a aplicação do dever de eficiência administrativa pelos agentes públicos sob a perspectiva da avaliação do meio escolhido pela Administração

⁶⁶ UNICEF. *Guide for monitoring and evaluation*. New York: Unicef, 1990, p. 47. Disponível em: < <https://www.unicef.org> >, Acesso em: 19 jun. 2018.

⁶⁷ MODESTO. Notas... (op. cit., p. 3).

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ ADAMI, Matheus Piva. *A discricioniedade administrativa em face do princípio da eficiência*. São Paulo, 2007. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito-Universidade de São Paulo, p. 17.

Pública: primeiro, o nível de liberdade para definir atos, procedimentos, organização; segundo, como a exigência de economicidade deve ser entendida; e terceiro, examinar como esses meios devem promover a finalidade que está sendo buscada.

A eficiência é a relação entre os meios e os resultados, com intuito de promover uma determinada finalidade. É preciso entender, assim, que nem todos os meios estão disponíveis ao agente público, que não tem a autorização para desenhar livremente os procedimentos na busca de um objetivo. Essa é uma das restrições em relação à utilização da ideia de eficiência como uma norma jurídica.

A Constituição Federal estabelece um Estado de Direito, de modo que a atuação estatal sempre deve ser fundamentada numa norma legal em sentido estrito. O agente público, portanto, não pode estruturar sua atuação simplesmente levando em conta qual a finalidade que está sendo buscada, mas deve respeitar a legislação que trata do tema. Essa é uma das facetas do que se denomina legalidade administrativa, construída basicamente da conjugação dos artigos 5º, II, e 84, IV.

Independentemente da configuração que se reconheça ao princípio da legalidade administrativa, não há maiores controvérsias acerca da obrigatoriedade da fundamentação da ação administrativa nas disposições legislativas⁷⁰. Por isso, os agentes públicos sempre estão, em maior ou menor escala, vinculados às normas jurídicas que tratam das matérias em que atuam.

É preciso compreender, portanto, que, ainda que haja consenso em relação à melhor medida a ser tomada, isso não caracteriza justificção suficiente para que o agente público esteja autorizado a realizá-la. A exigência de vinculação legal afasta a possibilidade de escolha de um determinado procedimento ou ato *unicamente* por ele ser considerado o melhor.

Com essa afirmação não se defende um positivismo literal, pelo qual toda ação estatal deve ser expressamente prevista, em todos os seus elementos, nas disposições legislativas. A indeterminação inerente à linguagem e a eficácia interpretativa dos princípios jurídicos são alguns dos motivos que afastam esse tipo de concepção. As questões relacionadas à interpretação das disposições legislativas e à possibilidade de flexibilização da legalidade serão tratadas no tópico específico da relação entre eficiência e legalidade.

O que precisa ficar claro é a impossibilidade de realização de um determinado ato

⁷⁰ ARAGÃO, Alexandre Santos de. A concepção pós-positivista do princípio da legalidade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 65, p. 8, 2008.

simplesmente por ser considerado o mais adequado, o que mais promove a finalidade, o que tem maior probabilidade de alcançar resultados expressivos. Como destacado no tópico anterior, o reconhecimento da eficiência como norma jurídica constitucional não reverte o regime jurídico administrativo a ponto de permitir a atuação administrativa simplesmente com base nessa ideia.

Por esse motivo, no cumprimento de suas atribuições, o administrador parte do conjunto de medidas que sejam minimamente justificadas nas disposições legislativas atinentes à matéria. O que a eficiência administrativa exige aqui é a redução desse conjunto de modo a garantir um grau mínimo de promoção da finalidade.

E aqui surge uma dúvida relevante: a redução desse conjunto deve ser realizada até autorizar apenas a melhor medida disponível ao agente público? Ou a eficiência administrativa deve garantir apenas um patamar mínimo de promoção da finalidade em questão?

Parte considerável dos estudos sobre a introdução do princípio da eficiência na Constituição Federal de 1998 considera que existe o dever de atuar da melhor forma possível, de modo que, se isso não ocorrer, haveria violação constitucional, ou seja, caberia ao agente público sempre encontrar a melhor solução no cumprimento das suas atribuições.

Na análise de Edilson Pereira Nobre Júnior⁷¹, “o primeiro reflexo da eficiência condiz com os atos administrativos, a recomendar que estes, na condição de decisões tomadas pela Administração, produzam seus efeitos da maneira mais eficiente possível”.

Na mesma linha, Marcelo Harger⁷² entende que a eficiência administrativa equivale ao “dever de alcançar a solução ótima ao atendimento das finalidades públicas. Não basta que seja uma solução possível. Deve, isto sim, ser a melhor solução. Há um dever jurídico de boa administração para o atendimento da finalidade legal”.

Existem três argumentos⁷³ que afastam a exigência da escolha do melhor meio possível: (a) a complexidade fática; (b) o princípio da separação dos poderes (artigo 2º); e (c) a existência de múltiplos objetivos no ordenamento jurídico.

Em relação ao primeiro, não é razoável exigir que o administrador público detenha o máximo de informações sobre todas as situações que lhe são colocadas. Existem questões que impactam de forma crucial a promoção de determinado objetivo, como as definições

⁷¹ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública e o princípio constitucional da eficiência. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 221, jul./set. 2005, p. 226.

⁷² HARGER, Marcelo. _____. Reflexões iniciais sobre o princípio da eficiência. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 217, jul./set. 1999, p. 159.

⁷³ ÁVILA (op. cit., p. 508-510).

gerais acerca da licitação de transporte público de um determinado município; enquanto outras não possuem tanta importância para a realização de uma finalidade legal, como a organização interna de um órgão público. O essencial é que quanto maior a relevância da decisão a ser tomada, mais informações devem fundamentá-la. Mas isso não garante que a melhor escolha fique sempre clara para o responsável pela escolha do que fazer.

Exigir que o administrador escolha sempre a “melhor solução possível” ou o ato administrativo “mais eficiente possível” demanda o conhecimento de dados específicos que nem sempre estão disponíveis à Administração Pública, bem como a avaliação de todas as medidas possíveis. É preciso que a análise doutrinária dos deveres impostos aos agentes públicos tenha conexão com a realidade, sob pena de impor condutas impossíveis de serem cumpridas.

Em segundo lugar, o princípio da separação dos poderes divide as funções estatais de legislar, executar e julgar entre três diferentes órgãos, cada qual com autonomia própria para o cumprimento de suas atribuições. Desse modo, cada um dos Poderes deve preservar uma prerrogativa de avaliação na sua atuação, garantindo uma reserva de liberdade a cada um deles.

O ministro do Supremo Tribunal Federal Celso de Mello tem passagem interessante sobre essa questão exposta no julgamento da ADI nº 561⁷⁴, em que se avaliou o cabimento de ação direta de inconstitucionalidade em face de atos normativos:

“não obstante a função regulamentar efetivamente sofra os condicionamentos normativos impostos, de modo imediato, pela lei, o Poder Executivo, ao desempenhar concretamente a sua função regulamentar, não se reduz à condição de mero órgão de reprodução de conteúdo material do ato legislativo a que se vincula. Há que se reconhecer ao Poder Executivo, embora limitadamente, um círculo de livre regramento da matéria, em cujo âmbito seja-lhe atribuído um resíduo de atuação jurídica”

A vinculação do Poder Executivo às normas gerais e abstratas editadas pelo Poder Legislativo não implica a extração da melhor solução fundamentada nos textos legais para cada uma das situações enfrentadas pela Administração Pública simplesmente pelo fato de que frequentemente existe controvérsia sobre o melhor modo de agir. Compreender a eficiência administrativa como a obrigatoriedade da melhor decisão implicaria a possibilidade de controle pelo Poder Judiciário quando isso não ocorre. No entanto, a Administração Pública simplesmente deve, nesse “círculo de livre regramento da matéria” concedido pelos dispositivos legais e pela divisão dos poderes, escolher a medida que

⁷⁴ ADI 561 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 23/08/1995, DJ 23-03-2001.

considera mais adequada e justificá-la com base em argumentos coerentes.

Por último, a existência de diversas finalidades elencadas na Constituição Federal não permite que o exame de eficiência administrativa seja o único parâmetro para a execução das atribuições delimitadas pela legislação. É preciso compreender que em situações que afetam bens jurídicos protegidos por princípios colidentes, a eficiência servirá apenas como exame complementar à proporcionalidade, exigindo um grau de adequação minimamente satisfatório.

Se a melhor medida possível a partir de um exame dos meios e dos resultados onerar de modo significativo outra finalidade constitucional em comparação a outro meio disponível ou não se justificar a partir dos benefícios da medida não deverá ser escolhida pelo agente público. A aplicação do Direito demanda a consideração de diversas razões baseadas em valores diversos, de modo que a simples consideração do que o administrador considera melhor para a Administração Pública não pode, de plano, afastar outras razões contrárias.

Considerando os argumentos expostos, portanto, a Administração Pública não dispõe de todos os meios para a realização de suas atribuições, devendo escolher apenas dentre aqueles que sejam fundamentados na legislação. 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.

A segunda questão que deve ser analisada para a definição dos meios que serão escolhidos para a realização das finalidades é como a exigência de economicidade deve ser compreendida. Se deve ser um fator absoluto para a definição da medida administrativa ou se deve ser considerada em conjunto com outros pontos. O custo financeiro pode ser analisado como aspecto necessário e suficiente para a definição do meio mais eficiente ou pode ser relacionado a demais requisitos que são globalmente avaliados.

Como vem sendo destacado ao longo desse trabalho, a noção de eficiência é relacional⁷⁵, ou seja, não é possível considerar um único fator relacionado à medida administrativa como definidor da exigência de eficiência. Economicidade é um dos critérios de avaliação do dever de eficiência, exigindo que os atos e procedimentos devem ser realizados com o menor ônus financeiro possível, mas num sopesamento interno com outros fatores relevantes para a promoção da finalidade.

⁷⁵ NOHARA, Irene Patrícia. *Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 208.

O exemplo da utilização de softwares pela Administração Pública pode esclarecer a ideia defendida. Para a maioria dos agentes públicos da administração tributária, as atribuições podem ser realizadas com softwares de uso livre, sem a necessidade de pagamento de licença para os desenvolvedores; no entanto, a execução de tarefas mais complexas e relevantes, relacionadas ao planejamento de uma unidade a partir de índices de diversas atividades, exige softwares com ferramentas mais desenvolvidas. Nesse caso específico, na ponderação entre o dispêndio financeiro necessário e agilidade e qualidade da execução de uma tarefa relevante, o administrador deve dar maior relevância ao melhor desempenho da atividade.

A exigência de eficiência no cumprimento das atividades administrativas não pode ser reduzida ao menor custo financeiro, diante da possibilidade de relevância de outros fatores. Não existe, portanto, uma supremacia *a priori* dos meios que resultam em menor ônus financeiro para a Administração Pública⁷⁶. A exigência de escolher o meio menos custoso existe apenas diante da manutenção no mesmo patamar dos demais fatores relevantes na escolha da medida, o que, na verdade, pode ser estendido a quaisquer desses aspectos.

Se, na compra de notebooks para o fisco estadual, a Administração Pública avalia que existem quatro fatores relevantes para a escolha: (I) preço, (II) compatibilidade com o sistema de informação utilizado nos órgãos públicos, (III) durabilidade e (IV) assistência técnica, não haverá dever de escolha absoluto com base em apenas algum deles, salvo se todos os demais não se alterarem. Caso preço, compatibilidade e durabilidade sejam iguais, será a assistência técnica o fator decisivo para a escolha.

Em relação à definição dos custos suportados pela Administração Pública, existe um outro aspecto que precisa necessariamente ser analisado, especialmente diante do objeto de estudo desse trabalho, que trata da aplicação da eficiência administrativa às administrações tributárias. É fundamental analisar a redução dos custos para administração a partir da transferência do ônus para os particulares.

A amplitude das empresas incluídas em determinada fiscalização tributária pode ser reduzida a depender das informações obtidas pelas administrações tributárias. Nesse sentido, a instituição de diversas declarações aos contribuintes ou a obrigatoriedade de utilização de novos sistemas de informação pelos contribuintes⁷⁷ que possibilitem a redução dos custos

⁷⁶ ÁVILA (op. cit., p. 506-507).

⁷⁷ RIBEIRO. Marcelo Miranda; FREITAS. Cinthia O. de A. Análise crítica do *e-government* como instrumento de eficiência da arrecadação tributária. *Revista de Direito Empresarial – RDE mp*, Belo Horizonte, ano 9, n. 3,

de inspeção pelos fiscos resultam, por outro lado, no aumento do impacto financeiro para o cumprimento pelas empresas afetadas.

Nessa situação específica, os instrumentos utilizados pela administração tributária para redução dos custos administrativos (financeiros, temporais, etc.) afetam o livre exercício da atividade econômica, ainda que permitam aos fiscos melhorias na fiscalização e arrecadação tributárias. Quando bens jurídicos protegidos pelo ordenamento jurídico são impactados pelos meios utilizados, o dever de eficiência administrativa passa a ter um atuação reduzida na justificação do ato administrativo.

Como destacado ao longo deste trabalho, a eficiência administrativa enquanto norma constitucional impõe uma restrição à escolha dos atos administrativos que podem ser justificados pela legislação. Isso quer dizer que o conjunto de medidas suportadas pelas disposições legais é reduzido com o objetivo de afastar aqueles que, numa avaliação global de critérios relevantes⁷⁸ para a finalidade buscada, não obtenham um grau mínimo de eficiência. Esse modo de aplicação garante uma autonomia mínima aos membros da Administração Pública garantida pela separação de poderes e respeita a vinculação com as normas gerais e abstratas editadas pelo Legislativo exigida pelo Estado de Direito.

No entanto, a avaliação desse grau de eficiência serve predominantemente para a determinação das medidas que promovam uma finalidade específica, sem afetar outros bens jurídicos protegidos pelo ordenamento jurídico. Quando isso ocorre, o conjunto de meios que respeitam o grau mínimo de satisfação da finalidade em questão (observando a eficiência administrativa, portanto) necessita passar ainda pelo exame de proporcionalidade, ou seja, ao administrador é exigido que o meio escolhido também seja o menos oneroso em relação ao bem jurídico afetado e que essa restrição seja justificada pelos benefícios gerados pela medida para o estado de coisas promovido.

É interessante destacar aqui que essa afirmação não vai de encontro a quem defende que a eficiência não pode ser reduzida a “melhores resultados e menores custos para a máquina estatal em si, mas sim para a sociedade como um todo”, como faz Guilherme Adolfo dos Santos Mendes⁷⁹. Apenas se pretende ressaltar que é a proporcionalidade que tem a finalidade de harmonizar finalidades conflitantes a partir de uma determinada medida,

set./dez. 2012, p. 222; SCHOUERI, Luís Eduardo. Domicílio Fiscal, Notificação Eletrônica e Devido Processo Legal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Dialética, p. 249-276.

⁷⁸ ALFONSO, Luciano Parejo. Eficacia y Administración. Tres estudios, 1995, p. 90.

⁷⁹ 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, p. 370.

e não o dever de eficiência administrativa.

Essa relação entre eficiência e proporcionalidade será detalhada em tópico específico. O que precisa ser expressado nesse momento é que o exame de eficiência não serve para avaliação dos impactos gerados por uma medida estatal em outro âmbito de proteção jurídica dos indivíduos e da sociedade em geral. O estabelecimento de um grau mínimo de promoção para uma determinada finalidade exige um exame interno⁸⁰ em relação à finalidade que está sendo promovida, ou seja, todos critérios de avaliação estão relacionados unicamente com esse estado de coisas específico que está sendo promovido.

Por conta dessas considerações, não é permitido à Administração Pública a utilização de meios que reduzam os custos para o Estado por meio da transferência dos ônus financeiros para a sociedade sem que haja uma justificativa para a essa escolha. A fundamentação a partir do exame da eficiência da medida não tem por finalidade a análise de benefícios e restrições decorrentes de finalidades conflitantes entre si. O postulado da proporcionalidade, por outro lado, serve justamente como um parâmetro de racionalidade para aplicação de outras normas em situações nas quais diferentes bens jurídicos são afetados por uma medida.

A terceira questão relacionada à avaliação dos meios escolhidos pelo administrador é o modo de exame da adequação à finalidade que está sendo promovida pela Administração Pública.

Toda ação administrativa é realizada com vistas a um ou mais objetivos. A eficiência administrativa funciona como um exame de aplicação normativa para garantir a realização satisfatória dessas finalidades. A questão é analisar quais os critérios devem ser considerados na escolha das medidas que serão executadas pelos agentes públicos, além das questões relativas à economicidade.

Nesse sentido, é relevante relembrar a multiplicidade de tarefas que são atribuídas à Administração Pública em geral, englobando atividades essencialmente distintas como a arrecadação e fiscalização de tributos, a prestação de serviço público de saúde, a gestão de bens públicos, a proteção do meio ambiente, dentre tantas outras. Além disso, cada uma dessas atividades depende de uma estrutura física e corpo de servidores públicos que demandam compras de materiais necessários, um setor de atendimento ao público, divisão de setores específicos, dentre tantas outras questões relativas à organização interna.

Não é tão simples, portanto, indicar critérios gerais de avaliação que sejam aplicáveis a essas atividades. Na seleção de um agente público que será responsável pelo atendimento

⁸⁰ LEAL (op. cit., p. 7).

dos cidadãos, por exemplo, deverá ser exigido alto grau de conhecimento dos procedimentos internos do órgão e da legislação específica, bom relacionamento interpessoal e agilidade no atendimento. Esses fatores são relevantes porque a atividade envolve orientação dos cidadãos acerca dos seus direitos e deveres e atendimento de muitas pessoas diariamente.

Por outro lado, a definição de uma política pública de saúde com a finalidade de combater a dengue envolve uma série de fins que se combinam: prevenção para evitar novos casos da doença, enfrentamento das causas detectadas e recuperação dos pacientes já infectados. Com esses objetivos específicos, a Administração Pública deve escolher se deve utilizar os recursos disponíveis com a) propagandas que informem a população sobre as causas da doença e como combater os focos dos mosquitos; b) investimento no desenvolvimento de vacinas infantis que impeçam a infecção pelo mosquito; c) compra de melhores remédios para fornecimento a pessoas com a doença; d) capacitação dos médicos para detectar a doença de forma antecipada; e) formação de grupos de servidores para fiscalizar todas as casas em busca de focos dos mosquitos; f) difusão de veneno contra o mosquito pelo ar; dentre tantas outras medidas que podem ser efetivadas.

Desse modo, cada atividade tem seus objetivos e dificuldades que lhe são inerentes e é a partir disso que os critérios serão desenvolvidos. Existem níveis de complexidade das atividades estatais que influenciam na avaliação dos critérios que auxiliam a promoção da finalidade em grau minimamente satisfatório.

Com base na doutrina de Ota Weinberger, Humberto Ávila defende que para definir se um meio é adequado à promoção de uma finalidade, é preciso avaliar sob três perspectivas: quantitativa, qualitativa e probabilística⁸¹. A análise quantitativa verifica a intensidade do meio em relação ao fim, ou seja, se o ato escolhido pelo agente público realiza o fim menos, igualmente ou mais do que outro meio. Na análise qualitativa, avalia-se se a promoção da finalidade foi melhor, igual ou pior na comparação entre os meios. Por fim, na probabilística, é verificado o nível de certeza de realização da finalidade em questão.

Para verificar o nível de adequação da conduta administrativa, nessa visão, é preciso avaliar a intensidade, a qualidade e a probabilidade de resultados favoráveis na promoção de determinado objetivo instituído pela legislação. Tendo em vista que as mais diversas finalidades estão atribuídas à Administração Pública, a definição desses aspectos mudará para se adequar a cada uma delas.

Além disso, a verificação dos critérios é influenciada pela perspectiva de análise⁸².

⁸¹ ÁVILA. Sistema Constitucional... (op. cit., p. 508).

⁸² ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 210 e ss).

Uma medida pode ser considerada altamente qualificada para fomentar a finalidade “X” a curto prazo, mas pode haver dúvidas consistentes se os resultados positivos permaneceram numa avaliação focada no longo prazo. A probabilidade de resolução de um problema social pode ser elevada pela solução “A” em relação a algumas regiões do país, mas praticamente ineficaz para os casos que ocorrem em locais mais afastados dos centros econômicos.

O essencial, no entanto, é que a própria avaliação da adequação não é tão simples de ser realizada⁸³ já que é preciso definir quais são as características relevantes para a promoção do objetivo traçado e, frequentemente, fazer uma ponderação interna entre esses elementos para a definição dos mais eficientes⁸⁴. Isso ocorre porque, por vezes, um meio pode ser mais adequado na perspectiva probabilística enquanto outro tem um nível de qualidade superior. Além disso, as próprias características definidoras dos aspectos nem sempre são evidentes aos responsáveis, considerando as informações disponíveis no momento da decisão.

No exemplo da seleção de servidores públicos para o atendimento, enquanto um servidor tem conhecimento mais aprofundado da legislação aplicável e dos procedimentos instituídos no órgão (maior qualidade na atividade de orientação), seu concorrente consegue atender um número maior de cidadãos em determinado período de tempo (garantindo a prestação do serviço com maior intensidade). Na questão do combate à dengue, a realização de propagandas educativas e desenvolvimento de vacina podem ser medidas muito efetivas nos aspectos de qualidade e intensidade e sob a perspectiva de longo prazo, mas não trazem impactos positivos para o presente, como a compra de remédios e a capacitação de médicos para identificação da doença.

Essas considerações reforçam a ideia de eficiência como um patamar mínimo de promoção da finalidade ou grupo de finalidades, afastando a ideia de obrigatoriedade do cumprimento das atribuições administrativas da melhor forma possível, como já destacado ao longo desse trabalho.

Analisadas as principais questões referentes à escolha dos meios para aplicação da eficiência como uma norma aplicável à Administração Pública em geral, passa-se a examinar sob a perspectiva do outro elemento estrutural, o resultado.

1.4.2 Resultados

⁸³ 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, p. 7.

⁸⁴ LEAL. (op. cit., p. 12-13).

Há duas questões relevantes, que, em verdade, são interdependentes, para o exame de eficiência administrativa: primeiro, o modo de avaliação do resultado; e, segundo, a implantação de metas como controle de avaliação.

A primeira questão é definir se existe uma obrigatoriedade de obtenção do resultado. É preciso responder à seguinte pergunta: o administrador tem obrigação de alcançar um resultado específico?

Aqui, é preciso fazer uma diferenciação. Não se está tratando do critério da probabilidade na escolha dos meios pelo agente público, mas de determinar um resultado específico como fator de validação jurídica de um determinado procedimento ou ato administrativo. Enquanto a probabilidade de resultado é um dos critérios de avaliação de como o administrador deve agir (em conjunto com os níveis de qualidade e de intensidade), o resultado é visto como uma obrigação que deve ser alcançada, sob pena de violação ao ordenamento jurídico.

Essa ideia de controle da Administração Pública pelos resultados é defendida no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado⁸⁵, no qual os autores explanam a necessidade de “dar um salto adiante, no sentido de uma Administração Pública que chamaria de ‘gerencial’, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados”.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto⁸⁶ explica a concepção de eficiência vinculando à obrigatoriedade de resultados práticos. Nas suas palavras, “logro de resultados, que até certo ponto possa ser meramente dispositivo na gestão privada de interesses, é rigorosamente mandatório, quando referido à gestão de interesses públicos pelo Estado”. No mesmo sentido, “os resultados devem ser alcançados, de modo que se não o forem, salvo cabal motivação de impossibilidade superveniente, está-se diante de uma violação constitucional praticada pelo gestor público”. A inclusão dos paradigmas da eficiência e do resultado aos fundamentos da ação administrativa (existência, validade e eficácia) decorreria da evolução do Estado na pós-modernidade, da globalização e da evolução doutrina no Direito Público.

Existem dois argumentos que afastam a exigência do resultado específico como condição de validade da atuação administrativa do Estado: impossibilidade de avaliação de todos os riscos para a tomada de decisão e complexidade dos problemas sociais.

⁸⁵ BRASIL, *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília: Presidência da República/Câmara da Reforma do Estado, 1995, p. 7.

⁸⁶ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade: finalidade: eficiência: resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 126.

É preciso reconhecer que nem mesmo diante de uma solução administrativa que está bem fundamentada tecnicamente e embasada em informações consistentes é possível garantir os resultados esperados. Qualquer medida tomada pelo Estado é realizada a partir de avaliação do grau de probabilidade dos resultados previstos.

A imposição de resultados práticos para avaliação da legalidade de uma conduta administrativa exige do administrador público a assunção de riscos que não são razoáveis. Uma política de combate às drogas calcada nas pesquisas científicas mais avançadas e com consideração dos mais recentes índices de avaliação da situação fática não garante que resultados expressivos serão alcançados. A deficiência do grau de conhecimento do problema social pelos especialistas ou modificações sociais pode explicar essa questão. Seja como for, não se pode admitir que a conduta bem fundamentada do administrador seja considerada ilegal.

Interpretar a eficiência administrativa como exigência de resultado equivale a ignorar a complexidade de diversos problemas sociais que precisam ser enfrentados pela Administração Pública. Nem toda questão pode ser resolvida a partir de soluções simples que garantam um bom resultado. Por vezes, a escolha das medidas administrativas envolve a comparação entre procedimentos que indiquem resultados práticos positivos a curto prazo e outros que tenham maior probabilidade de efetividade após longo período.

A exigência do resultado mesmo diante da impossibilidade decorrente das incertezas inerentes à atividade administrativa terminaria por afastar as pessoas mais capacitadas e responsáveis do serviços público e por incentivar burlas às limitações e restrições existentes na legislação.

A compreensão da eficiência não pode ser reduzida à garantia de obtenção de resultado específico, isso não impede, no entanto, a fixação de metas aos órgãos e aos servidores, que deverão servir como parâmetro de atuação. Conforme esse entendimento, é bom que se esclareça, as metas não vinculariam os responsáveis pelas atribuições de alcançar o resultado destacado na legislação.

A utilização das metas serve para avaliação de eficácia, ou seja, a verificação entre os resultados planejados pela Administração Pública e os resultados alcançados, de modo a permitir a reavaliação dos procedimentos realizados (e, eventualmente, fundamentando modificações legislativas, quando novas práticas não estejam devidamente suportadas nos dispositivos legais).

Duas questões devem ficar bem claras, portanto. Primeiro, esse exame de eficácia não é uma norma jurídica que deve ser exigida da administração e de seus servidores, mas

um parâmetro que, fornecendo informações mais precisas sobre a prática que está sendo avaliada, auxilia possíveis modificações futuras dos procedimentos e atos realizados na busca da finalidade em questão.

Uma questão é a fixação de metas e a verificação contínua do seu eventual cumprimento com a finalidade de coletar dados comparativos (exame de eficácia – resultado esperado X resultado alcançado, de caráter informativo), o que permite o planejamento mais bem realizado do órgão administrativo. Outra, é a obrigatoriedade de logro da meta fixada (dever de eficiência administrativa compreendida como obrigação de alcançar um resultado específico, que não depende unicamente da atuação do órgão), concepção não compatível com nosso regime constitucional, como destacado nesse tópico.

Destaque-se que a comparação entre o resultado previsto e o efetivado serve como dado adicional para análise. Como já explicado anteriormente, a eficiência administrativa enquanto norma não serve para avaliação *a posteriori* (embora o controle de eficiência possa ser utilizado dessa maneira apenas como instrumento que auxilie mudanças no modo de realizar quaisquer atividades, públicas ou privadas). Assim como qualquer norma jurídica, apenas é exigível no momento da conduta, com as informações disponíveis para sua realização. Por esses motivos, esse controle de resultados deve servir apenas para reavaliação futura da ponderação de critérios na determinação do grau mínimo (que é exigido pela eficiência administrativa como norma jurídica).

O segundo ponto que precisa ser relevado é que a fixação de metas não pode ser desvirtuada de modo a pressionar os servidores públicos a buscar seu cumprimento a partir de práticas incompatíveis com a legislação. Isso significa que, mesmo que o órgão público estabeleça a meta para exame da eficácia, não pode permitir que o resultado ideal seja um fator de pressão que incentive abusos por parte dos servidores públicos responsáveis pela atividade que está sendo medida.

Um estudo sobre fatores de influência na tomada de decisão de auditores-fiscais⁸⁷ indica que a fixação de metas de produtividade e vinculação de recursos financeiros aos resultados alcançados foram considerados fatores de pressão para lavratura de autos de infração mesmo em caso de dúvida acerca da interpretação da legislação tributária.

Isso demonstra não apenas a relevância da escolha de critérios bem ajustados às finalidades do órgão para a determinação de metas, como a necessidade de conscientização

⁸⁷ ARAÚJO, Rodrigo Lopes. “*In dubio pro fisco*”: fatores de influência na decisão fiscal – perspectiva dos auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, Trabalho de Conclusão de Curso de especialização em Direito Tributário, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 24-28.

de que os resultados previstos não podem servir de justificção para qualquer espécie de medida administrativa. Isso evita a busca desenfreada pelo resultado, independentemente da adequação à legislação.

1.4.3 Relação entre os elementos estruturais do dever de eficiência

A eficiência administrativa é uma norma jurídica que relaciona variáveis conectadas aos meios e ao resultado buscado, estruturando a execução de procedimentos administrativos de modo a promover em grau minimamente satisfatório um objetivo indicado na legislação. Fornece assim um modo de raciocínio para aplicação do Direito que auxilia na efetivação de finalidades que apontam numa única direção.

Com base nos objetivos que estão sendo promovidos, os critérios de avaliação das medidas são definidos, podendo ser agrupados em gêneros de economicidade, qualidade, intensidade e probabilidade de resultado. É relevante também delimitar qual a perspectiva de análise desses critérios que melhor se conforma à finalidade que está sendo fomentada. A ponderação de todos esses fatores precisa ser realizada globalmente, sem a preponderância *a priori* de qualquer um deles para a definição da escolha.

Se o escopo é, por exemplo, a capacitação dos professores do ensino fundamental de cidades do interior de um determinado estado, é preciso avaliar (a) os custos dos cursos de capacitação; (b) a qualidade dos professores de cada curso; (c) a possibilidade de prestação do serviço à distância, dentre outros critérios que se mostrem relevantes para contribuir para a melhoria do ensino fundamental.

É possível imaginar assim que o curso X pode ter qualidade razoavelmente alta segundo os padrões indicados pelo MEC e fornece as aulas num sistema de ensino à distância por meio da internet, enquanto o curso Y tem a qualidade muito alta nos termos dos mesmos padrões de avaliação, mas apenas presta o serviço presencialmente. A definição de qual o patamar mínimo que o curso escolhido deverá ter para a capacitação adequada não poderá considerar apenas um desses critérios. É preciso uma avaliação da situação fática, com indicação das limitações financeiras, das restrições de acesso dos servidores de municípios mais distantes, dos pontos mais relevantes para melhoria, dentre as diversas questões que precisam ser consideradas.

É justamente por essa complexidade que o exame de eficiência administrativa demanda uma valoração interna (no sentido de fatores internos a uma única finalidade ou,

ao menos, a finalidades que formam um feixe unidirecional⁸⁸) dos critérios relevantes para a escolha dos meios que respeitam essa espécie de adequação qualificada à finalidade da Administração Pública. A economicidade sempre será considerada como uma dessas variáveis, embora sem um caráter decisivo. Na realidade, qualquer um dos fatores relevantes somente terá caráter absoluto para a definição quando os demais se mantiverem constantes (*ceteris paribus*)⁸⁹.

Caso a Administração Pública considerasse o custo financeiro como fator absoluto para a compra eficiente de veículos para a polícia rodoviária, o resultado seria a aquisição de carros com menor potência e durabilidade, que restringiriam a efetivação das finalidades do órgão, especialmente o patrulhamento de rodovias e o atendimento de vítimas de acidentes. Esse exemplo⁹⁰ demonstra como todos os fatores, inclusive os custos financeiros, precisam ser considerados de modo relativo e conjunto.

Como a complexidade e diversidade de atividades e finalidades não permitem a indicação de um caminho estruturado prévio para a realização dessa ponderação, é relevante que a fundamentação da medida⁹¹ a) indique os elementos que estão sendo sopesados e os argumentos que sustentam; b) explique a relação entre os fatores que estão sendo sopesados e a finalidade que está sendo promovida. A avaliação da eficiência de determinada medida envolve algum grau de subjetividade que não pode ser afastado por completo, de modo que a explicação detalhada dos motivos que determinaram as escolhas é muito relevante para o controle das ações estatais.

Num exemplo de combate a surto de uma doença grave é justificável que medidas com prováveis efeitos concretos a curto prazo sejam realizadas, ainda que o custo financeiro seja elevado e que outras medidas sejam imprescindíveis para evitar novos casos a longo prazo. Por outro lado, a atuação estatal para incentivo de formação de novos atletas olímpicos com medidas eficazes apenas no curto prazo não é sustentável, já que essa finalidade somente é promovida a contento com políticas de longo prazo.

Essa ponderação com vistas à finalidade serve para garantir um padrão mínimo de eficiência que deve ser verificado na escolha do administrador, de modo a delimitar um conjunto de medidas que promovem o estado de coisas eficientemente. É uma espécie de hierarquização flexível de variáveis com base na finalidade. Esse sopesamento restringe o

⁸⁸ LEAL. (op. cit., p. 13).

⁸⁹ ÁVILA. *Moralidade, Razoabilidade...* (op. cit., p. 21).

⁹⁰ LEAL (op. cit., p. 12).

⁹¹ ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 186-187).

conjunto de medidas adequadas a um subconjunto de medidas que respeitam um padrão mínimo de eficiência. Essa visão de eficiência não obriga, assim, o administrador a atuar sempre da melhor maneira possível, respeitando as complexidades fáticas e a liberdade de atuação do administrador, inerente ao sistema de divisão de poderes.

1.5 EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E LEGALIDADE

O dever de eficiência administrativa deve ser compreendido como a exigência de adequação qualificada das medidas tomadas pela Administração Pública em relação aos fins que busca promover. No entanto, a delimitação das prerrogativas estatais para atuação não é pautada unicamente na relação formal entre as variáveis que impactam nos meios e resultados. 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 detalhes, os procedimentos e competência para ação.

Por conta do desenho institucional previsto na Constituição Federal de 1998, a Administração Pública sempre edita seus atos concretos e normativos com base na legalidade, respeitando a separação dos poderes e a legitimidade democrática fornecida pelos atos gerais e abstratos criados pelos representantes do povo. Ainda que haja alguma controvérsia acerca da configuração do princípio da legalidade⁹², todos os atos da Administração Pública necessitam ter fundamento numa disposição legislativa que estabeleça a competência para agir.

Justamente por esses motivos, foi defendido que os meios disponíveis para o exame da eficiência administrativa enquanto norma jurídica precisam ter um suporte legal que fundamente a possibilidade de utilização da medida. Mas essa relação de suporte entre a legislação e as medidas efetivadas pela Administração Pública nem sempre é de fácil verificação.

O problema é que a aplicação do Direito não é tão simples de ser realizada⁹³. Envolve diversas atividades distintas e complementares, tais como: a interpretação das expressões legislativas para definir quais os limites da competência, os procedimentos para agir, as

⁹² ARAGÃO. *A concepção pós-positivista...* (op. cit., p. 8-15). SCHIRATO (op. cit., p. 154-164).

⁹³ 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.

prerrogativas e restrições, as finalidades buscadas – ou seja, o sentido normativo que atribui poder para agir; a avaliação dos elementos de fato e sua relação com as normas que resultam da interpretação; o exame dos modos de agir que se adequem aos termos normativos e a comparação para a definição das melhores formas de ação; dentre outras questões que precisam ser consideradas.

No entanto, a doutrina que analisa a relação entre eficiência administrativa e legalidade, de modo geral, não trata a questão com grande profundidade. E é preciso compreender se o dever de eficiência imposto à Administração Pública influencia na própria determinação do conteúdo legal. A questão é: além de servir como instrumento de aplicação do Direito relacionando meios e resultados, a eficiência administrativa também pode influenciar de alguma forma o conteúdo legal?

1.5.1 Breve análise da doutrina nacional acerca da relação entre legalidade e eficiência administrativa

Nesse sentido, é interessante fazer uma breve avaliação do tratamento doutrinário concedido a essa questão. Além da pequena parte da doutrina que reduz a importância da eficiência como norma jurídica, que já foi analisada criticamente anteriormente (e não será aqui repetida), é possível identificar duas correntes: enquanto alguns autores defendem que a eficiência é um componente da própria legalidade administrativa, de modo que não há possibilidade de relativização das restrições impostas pela legislação em favor de medidas consideradas mais eficientes; outros doutrinadores sustentam uma nova concepção de legalidade voltada para alcançar resultados práticos, a partir da valorização de elementos materiais e finalísticos.

Antônio Carlos Cintra do Amaral⁹⁴ entende que não existe “oposição entre os princípios da eficiência e da legalidade” e defende que “dizer-se que a Administração está autorizada a praticar atos ilegais, desde que isso contribua para aumentar sua eficiência, é no mínimo tão absurdo quanto dizer-se que uma empresa privada pode praticar atos ilícitos”. Na visão de Di Pietro⁹⁵, “eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”.

⁹⁴ AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. O princípio da eficiência no Direito Administrativo. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 05, 2006, p. 6.

⁹⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed., São Paulo: Atlas, 2015, p. 115.

Cammarosano⁹⁶ segue a mesma linha, concordando que “o princípio da legalidade, em hipótese alguma, poderia ser relativizado em nome da eficiência”. Guilherme Mendes⁹⁷ é ainda mais enfático dizendo que a eficiência deve prevalecer sobre a legalidade “simplesmente não faz sentido” e que “dentre duas condutas legais, uma poderá ser mais eficiente que a outra e é por aquela que a Administração deverá optar, mas jamais haverá qualquer juízo de eficiência entre uma ação legal e uma ilegal”.

Todas essas referências servem para demonstrar que essa visão parece desconsiderar a complexidade da atividade interpretativa em favor de uma legalidade construída a partir de conteúdos inerentes aos textos legislativos. Não se enfrenta, por exemplo, a questão da contraposição entre a interpretação X, pautada na literalidade dos dispositivos legais; e a interpretação Y, realizada a partir da finalidade da norma legal para inclusão de medidas consideradas mais eficientes. Essa situação não pode ser reduzida a um “juízo de eficiência entre uma ação ilegal e uma ilegal” como indicada por Mendes ou à “prática de atos ilegais” que contribuem para eficiência como explicado por Amaral.

É preciso analisar se o argumento relacionado à eficiência pode ser utilizado para sustentar uma determinada posição interpretativa, ainda que os argumentos linguísticos⁹⁸ apontem em direção diversa. Afirmar simplesmente que a eficiência administrativa não pode se sobrepor ao princípio da legalidade não auxilia na resolução desse tipo de questão jurídica.

É verdade, no entanto, que nenhum dos quatro autores citados reduz expressamente o princípio da legalidade à interpretação literal das disposições legais. Mas quando se afirma categoricamente que o princípio da legalidade não pode ser relativizado pela eficiência em nenhuma hipótese, não é possível saber qual o tratamento concedido à interpretação com resultado ampliativo baseada no argumento de eficiência. Está incluída na legalidade, sendo permitida? Ou seria a flexibilização que é considerada ilegal?

Essa utilização da eficiência na justificação de uma determinada interpretação precisa ser melhor explicada, de modo a auxiliar o aplicador do Direito a compreender em quais situações isso é aceitável e em quais essa ampliação do conteúdo literal não pode ser realizada. Essa diferenciação é fundamental para esse trabalho, que pretende explicar como a eficiência administrativa é aplicável à administração tributária, cuja atuação é restringida por uma série de regras protetivas do indivíduo em face do Estado.

⁹⁶ CAMMAROSANO (Op. Cit., p. 2).

⁹⁷ MENDES (op. cit., p. 369).

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, v. 19, mar./2001, p. 162.

A outra corrente pode ser bem representada por Alexandre Santos Aragão que defende que “à luz do princípio da eficiência (...) é vedada a atuação jurídica contraproducente ou ineficiente à luz dos valores e objetivos jurídicos visados, sendo de menor importância o fato de ela se subsumir formalmente a alguma regra ou não”⁹⁹ e reitera que “Não se trata, repisamos, de descumprir o Direito, mas apenas de, no processo de sua aplicação, prestigiar os seus objetivos maiores em relação à observância pura e simples de suas regras”¹⁰⁰. Sem defender a flexibilização da legalidade administrativa de modo tão enfático, Bruno Santos Cunha¹⁰¹ afasta a ideia de que o princípio da estrita legalidade deve ser o balizamento da atividade administrativa em favor de “uma legalidade temperada ou colorida” que serviria para o “alcance de maior eficiência e resultados em sua atuação”.

O trechos transcritos acima, por outro lado, podem servir de fundamentação para uma relativização excessiva das restrições impostas pela legislação. Não há indicação de qualquer critério ou limite na defesa da redução de importância das formalidades previstas em regras em benefício dos “valores e objetivos jurídicos visados”. Como não há restrições em relação a quais as regras que poderiam ser desconsideradas, essa visão de eficiência pode reverter ideais basilares ao Estado de Direito.

De modo geral, as regras constitucionais que protegem o indivíduo em face do Estado restringem a atuação administrativa, reduzindo o grau de eficiência da Administração Pública. Quando se considera que a eficiência administrativa e o logro de resultados representam o prestígio dos “objetivos maiores” do Estado “em relação à observância pura e simples de suas regras”, as normas constitucionais que concedem direitos de primeira geração podem ser flexibilizadas por se caracterizarem justamente por impedir interferência estatal no âmbito de liberdade dos cidadãos.

Garantias constitucionais como da inviolabilidade domiciliar (artigo 5º, XI) e da vedação às provas ilícitas (artigo 5º, LVI)¹⁰² restringem a eficiência das investigações

⁹⁹ ARAGÃO. *Interpretação...* (op. cit., p. 20).

¹⁰⁰ ARAGÃO. *Princípio...* (op. cit., p. 379).

¹⁰¹ 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, p. 387.

¹⁰² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; (...)

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

criminais promovidas pelo Ministério Público e pelos órgãos policiais. Se, por exemplo, a busca e apreensão de documentos nas dependências de um investigado pudessem ser realizadas a partir de simples determinação administrativa, sem passar pelo crivo do Poder Judiciário, não há dúvidas de que haveria maior celeridade no logro do resultado.

Nessa situação, o fato de a autoridade policial utilizar documento obtido na residência do investigado poderia ser considerado de “menor importância” por não “se subsumir” à regra que exige determinação judicial, considerando o maior grau de eficiência da conduta na obtenção da prova? É evidente que a aplicação da eficiência administrativa não pode ser realizada dessa forma, sob pena de reverter a lógica das normas restritivas à atuação administrativa. Isso demonstra que permitir a flexibilidade de formalidades previstas em regras a partir da fundamentação baseada no aumento da eficiência na atividade administrativa e numa “legalidade colorida” resulta na possibilidade de relativização de todos os direitos e garantias fundamentais de proteção individual em face do Estado.

É preciso analisar se, de fato, os argumentos relacionados à eficiência podem influenciar na delimitação dos meios suportados pela legislação para atuação administrativa e, sendo possível, verificar quais requisitos devem ser respeitados pelo agente público, de modo a não conceder uma carta branca para relativização de qualquer direito ou garantia constitucional de primeira geração.

1.5.2 Diversidade de atuação administrativa e compreensão da legalidade administrativa

Para analisar a relação entre a legalidade administrativa e o dever de eficiência é preciso considerar duas questões que raramente são tratadas: primeiro, como a diversidade de atividades de responsabilidade da Administração Pública, com suas mais diversas finalidades e limitações, influencia na aplicação da eficiência administrativa¹⁰³; segundo, a própria compreensão da legalidade administrativa também influencia na explicação de como a eficiência administrativa deve ser aplicada.

A análise da flexibilização da legislação administrativa de modo abrangente e indistinto é muito complicada de ser realizada, por conta das peculiaridades das relações jurídicas formadas nas mais diversas matérias relacionadas à Administração Pública e das finalidades subjacentes dos dispositivos legislativos de cada matéria.

¹⁰³ 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.

Será que eventual relativização de regras que tratem sobre a prestação de serviços públicos de educação, que é orientada por finalidades próprias e tem limitações específicas (em geral direcionadas para exigência de prestações positivas ao Estado), pode ser analisada igualmente em relação à atuação administrativa em questões tributárias, limitada por diversas normas constitucionais que exigem do Estado deveres de abstenção? Os objetivos de cada atividade administrativa precisam ser considerados para a delimitação das medidas que são suportadas pelo Direito. Mais do que isso, é preciso especialmente verificar qual a finalidade das normas que se quer ampliar ou restringir com base no argumento da eficiência.

Com esse escopo, vou mencionar as características das atividades administrativas fundadas no poder de polícia, do procedimento licitatório e da prestação de serviços públicos e mencionar as finalidades gerais da legislação específica a cada uma delas. Essa análise será muito breve, apenas para indicar como a diversidade de atividades praticadas pela Administração Pública implica objetivos, prerrogativas e limitações essencialmente diferentes, que, de certa forma, influenciam no modo como o dever de eficiência é considerado. Aqui vale repetir que esse trabalho considera o dever de eficiência como a exigência de promoção das finalidades legais num patamar minimamente satisfatório a partir da relação entre meios e resultados. Nesse ponto, a questão é verificar se essa relação pode ser considerada para ampliação das possibilidades legais e, sendo possível, quais as condições necessárias.

As atividades administrativas de fiscalização, monitoramento e repressão, tradicionalmente aglutinadas sob a expressão poder de polícia, conformam as liberdades e direitos individuais, com o objetivo de garantir a harmonia social e os interesses gerais. De modo geral, são reguladas de forma mais detalhada¹⁰⁴, com indicação das hipóteses e requisitos para efetivação. Além disso, devem respeitar uma série de direitos e garantias constitucionais que restringem a atuação estatal. O fundamental é que esse tipo de atividade, por conta do caráter interventivo do Estado em relação à liberdade e ao patrimônio do indivíduo, é limitada pelas disposições legislativas que estabelecem deveres de abstenção, com vistas à proteção de outros fins albergados pelo ordenamento jurídico.

Nessa matéria, eventual argumentação jurídica relacionada à eficiência da Administração Pública (que é direcionada para a promoção de uma finalidade ou de um conjunto unidirecional de objetivos e não como parâmetro de harmonização entre fins conflitantes) poderia ser utilizada para relativização dessas limitações fundamentadas na

¹⁰⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Poderes da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP*, Belo Horizonte, ano 14, n. 161, maio 2015, p. 20.

proteção de outros bens jurídicos. Isso porque a desconsideração, por exemplo, das normas que protegem a privacidade dos indivíduos resultaria numa fiscalização mais efetiva e menos custosa por parte do Estado. Mas, como já destacado, legitimar essa conduta estatal com base no argumento de eficiência reverteria toda a proteção do indivíduo em face da Administração Pública.

Por outro lado, para a realização de obras, serviços, concessões, permissões, compras e alienações é exigido da Administração Pública a realização de licitação, que é o procedimento administrativo cuja disciplina jurídica visa basicamente a selecionar a proposta mais vantajosa e a respeitar a igualdade entre os participantes¹⁰⁵. Nesse caso, o exame de eficiência é relevante na delimitação do planejamento necessário para a confecção do edital, definindo os critérios que serão considerados para o julgamento da melhor proposta.

Embora possa haver casos de tensão entre a atuação administrativa com melhores resultados e direitos e garantias individuais, não existe essa contraposição evidente entre os instrumentos da Administração Pública nos procedimentos licitatórios e âmbito de proteção jurídica individual. Em relação à matéria licitação e contratos públicos, o arcabouço jurídico não é desenhado para a proteção do indivíduo em face do Estado (embora possa conter normas esparsas com essa característica), mas estabelece uma série de regras que tem por objetivo impedir a utilização da máquina estatal para favorecimentos pessoais. Tanto é assim que o *caput* do artigo 3º da Lei nº 8.666/1993¹⁰⁶ elenca, dentre os princípios que regem o procedimento licitatório, a impessoalidade, a moralidade, a probidade administrativa e o julgamento objetivo.

A prestação de serviços públicos envolve o exercício direto pelo Estado ou por meio de empresas delegadas de atividades que satisfaçam necessidades coletivas. É fundamental observar que a disciplina legislativa acerca desse tipo de atividade administrativa, com peculiaridades inerentes a cada espécie de serviço, tem por objetivo garantir exigências mínimas nas comodidades e utilidades materiais que estão sendo oferecidas. Justamente por esse motivo, o legislador constitucional se mostrou preocupado em garantir um serviço

¹⁰⁵ MELLO (op. cit., p. 526).

¹⁰⁶ Art. 3º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

adequado (artigo 175, IV¹⁰⁷), noção que engloba questões como modicidade tarifária, continuidade da prestação e atualização e modernização dos serviços prestados.

A construção da legislação acerca dos serviços públicos tem a finalidade geral de garantir um patamar mínimo de promoção da finalidade em questão, considerando as peculiaridades de cada espécie de utilidade que é fornecida à população. Em relação ao serviço público de educação, existe obrigatoriedade constitucional de fornecimento de vagas gratuitas para todos os alunos (artigo 208, I¹⁰⁸); no que toca à saúde pública, não é possível interromper serviços em sua totalidade (artigo 10, II, da Lei nº 7.783/89¹⁰⁹); dentre outras garantias concedidas ao cidadão.

De um modo geral, não existe uma contraposição entre as exigências impostas ao Estado e as finalidades que estão sendo buscadas com a prestação dos serviços públicos, de modo que impactam positivamente na verificação da eficiência da Administração Pública, ao menos em alguma das variáveis. A obrigatoriedade de fornecimento de educação básica a todas as pessoas que estão entre quatro e dezessete anos de idade, embora aumente os custos à Administração Pública, garante um patamar máximo em relação à quantidade de pessoas afetadas pela medida. Nesse caso, a relação entre os critérios de avaliação dos meios e resultados é afetada pela exigência relacionada à intensidade, por ponderação pré-definida pelo legislador constitucional. Assim, não é dado ao administrador, por exemplo, implantar medidas que garantam um patamar superior de qualidade mas que limitem a oferta de vagas a 80% dos alunos na faixa de idade em questão.

É relevante observar que essa regra limita a ponderação interna que caracteriza a eficiência administrativa, mas não acarreta uma contraposição entre garantias individuais e finalidade da Administração Pública. A obrigatoriedade de universalização da educação básica, ao contrário, fortifica a educação como finalidade constitucional e contribui para objetivos que se relacionam na mesma direção, como desenvolvimento pessoal, exercício da cidadania e qualificação para o trabalho. Portanto, a regra de fato limita o âmbito de ação estatal, mas sem contrapor bens jurídicos distintos, apenas contribuindo para a promoção de um grupo de finalidades que se combinam.

¹⁰⁷Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre: (...)

IV - a obrigação de manter serviço adequado.

¹⁰⁸ Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: (...)

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

¹⁰⁹ Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: (...)

II - assistência médica e hospitalar;

E o que se pode concluir dessas diferenciações em relação à eficiência administrativa e legalidade? É preciso compreender a finalidade subjacente à restrição imposta pela legislação e sua relação com os objetivos do procedimento administrativo impactado pela limitação em questão, com o intuito de verificar a possibilidade de relativização em favor da utilização de medidas consideradas mais eficientes.

Algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) refletem essa compreensão¹¹⁰. No AREsp 1.059.399/GO¹¹¹, o ministro Sérgio Kukina entendeu que a exigência de conclusão de curso técnico em concurso público para o cargo de “Técnico em Laboratório – Área Ciências” poderia ser flexibilizada em favor da comprovação da qualificação superior pelo candidato. Na decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ratificada pelo STJ, argumentou-se que a finalidade da exigência de curso técnico para seleção é garantir a capacitação mínima para cumprimento das atribuições do cargo, de modo que não poderia servir para “alijar do certame aqueles que possuem a qualificação exigida só que em grau superior ao do previsto no edital”.

A finalidade subjacente à exigência prevista no edital do concurso foi considerada para resultar numa norma mais abrangente (ou para abrir uma exceção implícita, a depender da visão sobre a legalidade), já que as qualificações profissionais da candidata eram superiores às exigidas pela literalidade do dispositivo. Desse modo, o princípio da eficiência foi “privilegiado” em relação ao princípio da legalidade, nos termos do acórdão.

É relevante destacar que, nesse caso, a exigência de curso técnico pelo edital do concurso foi considerada cumprida por conta do maior nível de conhecimento específico de quem possui curso superior na área. A delimitação da abrangência normativa foi influenciada pelo maior grau de qualificação da candidata. O raciocínio do julgador pode ser detalhado da seguinte maneira: a) a *finalidade do concurso público* é selecionar os melhores candidatos para o cumprimento das atribuições do cargo; b) a *finalidade da regra* que exige diploma de curso técnico é garantir um patamar de especialidade mínimo na matéria; c) a candidata, embora não possua o diploma em curso técnico previsto expressamente no edital, detém curso superior na matéria, comprovando a capacidade de *cumprir as atribuições em grau superior ao exigido* pelo concurso público; d) portanto, a exigência deve ser considerada

¹¹⁰ AgRg no REsp 1.375.017/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/5/2013, DJe 4/6/2013; AgRg no AREsp 252.982/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/8/2013, DJe 22/8/2013; e REsp 1.071.424/RN, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/8/2009, DJe 8/9/2009. Todas essas decisões seguem a mesma linha do AREsp 1.509.399/GO.

¹¹¹ AREsp 1.059.399/GO, Rel. Ministro Sérgio Kukina, julgado em 28/03/2017, DJe 31/03/2017.

satisfeita.

Esse modo de pensar exige do julgador, de um lado, uma comparação entre a exigência prevista no edital (curso técnico) e a capacitação da candidata que pretende ingressar no órgão (nível superior) e, de outro, a verificação de respeito à finalidade da exigência prevista (garantir um grau de especialidade relacionado às atribuições). A força da argumentação em torno do melhor cumprimento das atribuições por quem detém maior nível de qualificação é garantida pelo dever de eficiência administrativa.

A questão em torno da relação entre eficiência e legalidade, como já destacado, não é resolvida simplesmente pela definição de qual a melhor medida, é preciso verificar qual a finalidade da restrição legal que se pretende flexibilizar. A verificação da compatibilidade da medida considerada mais eficiente precisa estar de acordo com a finalidade da regra que a restringe.

Para a consideração da finalidade das normas que estão sendo aplicadas, é necessário passar para o segundo ponto deste tópico: a compreensão da própria legalidade administrativa.

Como bem resumido por Gustavo Just¹¹², a ideia clássica de legalidade é construída basicamente a partir de dois fundamentos: democracia representativa e a aplicação da lei a partir de um silogismo. A lei é considerada a expressão da vontade geral – determinada, pré-definida – e é construída a partir de um sistema por meio do qual o indivíduo tem suas escolhas representadas no parlamento. Como a lei indica o que deve ser realizado, cabe ao administrador público apenas executar seu conteúdo, de modo objetivo e neutro, num processo subsuntivo de aplicação. Em algumas situações, é possível que a lei forneça mais de uma solução ao executor, que deve atuar discricionariamente apenas dentre as opções legislativas e com base nos critérios ali indicados. Havendo qualquer problema de adequação dos fatos à lei, é possível recorrer a um juiz, que, possuindo um conhecimento aprofundado das leis, poderá revelar o conteúdo correto.

Com base nessa concepção de legalidade, a eficiência como um princípio geral da Administração Pública previsto na Constituição Federal tem pouca relevância, podendo, no máximo, ser considerado na escolha das opções indicadas pela legislação, quando foi delegado poder discricionário. Alguns autores parecem incorporar essa compreensão de legalidade (ainda que relativizada em algum dos pontos), quando tratam da eficiência administrativa¹¹³.

¹¹² JUST (op. cit., p. 36-37)

¹¹³ MORAES, Alexandre de. Princípio da eficiência e controle jurisdicional dos atos administrativos

Além da crise de representatividade nas sociedades modernas (que não será tratada neste trabalho), é possível verificar que essa compreensão do princípio da legalidade desconsidera duas questões fundamentais: a) a *indeterminação inerente à linguagem* – e a consequente distinção entre texto e norma; e b) o *caráter argumentativo do Direito* – a argumentação é fundamental tanto para delimitação do conteúdo normativo quanto para definição da relevância dos fatos.

A ideia de que a Administração Pública deve executar a lei de ofício exige que o conteúdo dessa lei seja determinado previamente, cabendo ao administrador apenas a atividade de descobrir/conhecer a ordem legal e cumpri-la. Ocorre, no entanto, que a norma a ser observada pelo agente público não se confunde com o dispositivo legislativo enunciado pelo órgão responsável. As normas, na realidade, são os sentidos atribuídos aos textos pelo intérprete¹¹⁴. Essa distinção tem consequências muito relevantes para a compreensão do Direito como um todo.

Primeiro, não existe uma correspondência biunívoca entre o enunciado legal e a norma¹¹⁵. Um dispositivo normativo pode ser suporte para um ou mais normas, da mesma forma que uma norma não precisa estar fundamentada num enunciado específico. É possível ainda haver texto normativo que não resulta em norma nenhuma¹¹⁶.

Segundo, não existe o “significado objetivamente verdadeiro”¹¹⁷ que deve ser atribuído a determinado dispositivo legal, embora exista um conteúdo mínimo prévio à interpretação. Esse significado anterior ao processo interpretativo decorre de um processo de “sedimentação histórica de sentido”¹¹⁸, ou seja, existem núcleos mínimos de sentido que são delimitados pelo uso daquele significante numa determinada comunidade linguística¹¹⁹. Esse conjunto de sentidos aceitáveis socialmente permitem, por exemplo, a avaliação crítica de determinada decisão judicial ou administrativa.

Terceiro, a interpretação é a atividade intermediária que relaciona os textos legais e as normas. Os enunciados são o ponto de partida da atividade realizada pelo intérprete que,

discricionários. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 243, 2006, p. 13-28; 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, p. 805-816.

¹¹⁴ GUASTINI (op. cit., p. 77 e ss.);

¹¹⁵ ÁVILA, *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 51).

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 50.

¹¹⁷ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. São Paulo: Editora Malheiros, 9. ed., n. 05, 2018, p. 67.

¹¹⁸ NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules. Princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 17.

¹¹⁹ BYDLINSKY *apud* ÁVILA, *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 53)

utilizando diferentes métodos, atribui o significado e estabelece a norma. É justamente por conta desse caminho percorrido (sentido mínimo do texto => atividade interpretativa => novo sentido que é a norma) que Ávila explica que o intérprete reconstrói o sentido normativo¹²⁰. É interessante observar que os sentidos que preexistem à interpretação iniciam a atividade e, além disso, servem de critério avaliativo da norma resultado da interpretação e do processo de qualificação jurídica dos fatos, justificando a circularidade¹²¹ mencionada por Neves (“circularidade na cadeia de dação de sentido”) e por Just (“a superação dessa indeterminação consiste sempre num juízo interpretativo concreto e circular”).

Isso tem impacto na conformação da atuação da Administração Pública. Como afirma Eros Grau, “o pleno discernimento de que a norma é produzida pelo intérprete instala infável transtorno na estrutura do pensamento liberal, em especial na teoria da separação dos Poderes”¹²². Considerando que o agente da administração é partícipe da formação da norma jurídica que o atribui poder e que limita as possibilidades de ação, a atividade administrativa não pode simplesmente ser reduzida a executar a lei de ofício. A compreensão da liberdade de atuação da administração que tradicionalmente era explicada pela classificação em atos vinculados e atos discricionários também é modificada, já que a indeterminação inerente aos textos normativos já garante, por si só, uma margem de apreciação que não se adequa propriamente à ideia de discricionariedade (como escolha de opções expressas na lei).

Além disso, é preciso reconhecer o caráter argumentativo que envolve a aplicação do Direito. A impossibilidade de determinação absoluta das condutas permitidas, proibidas e obrigatórias por meio dos enunciados normativos exige do aplicador do Direito a escolha de uma das alternativas suportadas pelo núcleo semântico, com base na argumentação que permita justificá-la. A própria determinação de expressões semanticamente mais abertas são restringidas a partir da relação com outros dispositivos legislativos, cujo uso argumentativo anterior pode influenciar indiretamente o significado a ser atribuído, ou seja, precedentes jurisprudenciais sobre a aplicação de outras normas podem ser usados como argumentos para a delimitação de sentido.

O essencial aqui é reconhecer que nem todos os elementos utilizados na atividade intermediária de interpretação podem ser reduzidos a questões semânticas prévias. Argumentos sistemáticos que relacionam o enunciado objeto de interpretação com outras

¹²⁰ ÁVILA, *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 53-54)

¹²¹ NEVES (op. cit., p. 3); JUST (op. cit., p. 36-37)

¹²² GRAU. (op. cit., p. 47)

normas podem resultar em regras mais ampliativas ou mais restritas. A interpretação das imunidades tributárias que consideram os bens jurídicos protegidos por princípios relacionados são bons exemplos desse modo de argumentação¹²³.

É possível concluir, assim, que o Direito é uma prática¹²⁴ que tanto considera os sentidos mínimos expressados pelos textos normativos quanto a argumentação que sustenta diferentes alternativas normativas. Portanto, além do controle relacionado ao aspecto semântico já mencionado, adiciona-se o controle argumentativo para justificação da escolha interpretativa.

Essas observações têm reflexos importantes sobre o modo de atuação eficiente da Administração Pública fundada no princípio da legalidade. Primeiro, uma das ideias essenciais da reforma administrativa que, dentre outras modificações constitucionais, introduziu a eficiência como princípio geral da administração no artigo 37 é a possibilidade de regulação administrativa a partir de autorizações legislativas mais genéricas. Assim, existiria maior flexibilidade para o cumprimento das atividades administrativas e o controle seria deslocado para avaliação dos resultados.

A liberdade administrativa decorrente dessa compreensão geral de legalidade ampla é restringida basicamente por dois motivos: o uso de expressões genéricas pelo legislador não é livre e a justificação de ação por argumentos também controla o administrador.

A Administração Pública é responsável por atividades essencialmente distintas que implicam prerrogativas e limites diversos, como já destacado nesse tópico. Desse modo, o legislador não possui ampla discricionariedade para livremente delegar ao agente da administração qualquer tipo de atividade a partir de expressões genéricas. A determinabilidade dos enunciados legais, embora nunca seja absoluta, é verificada de modo gradual e algumas atribuições administrativas exigem um grau mais elevado de especificação de conteúdo. Existe um nível mínimo de “densidade normativa”¹²⁵ que varia a depender da matéria tratada.

Limitações para o exercício da atividade profissional¹²⁶ e a fixação de sanções¹²⁷, por exemplo, precisam ser bem delimitadas em lei em sentido formal, com definição das

¹²³ ÁVILA. *Argumentação jurídica...* (op. cit., p. 165).

¹²⁴ 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. 220, out./dez., 2016.

¹²⁵ ARAGÃO. *A concepção pós-positivista do princípio da legalidade*. (op. cit., p. 13).

¹²⁶ RE 511.961/SP, Rel. Ministro GILMAR MENDES, TRIBUNAL PLENO, julgamento em 17/06/2009, DJe 12/11/2009.

¹²⁷ REsp 1102578/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009.

hipóteses num grau de significação elevado. Desse modo, as hipóteses legais que utilizem conceitos mais indeterminados precisam respeitar o postulado da proporcionalidade, com a verificação de que não havia termos mais precisos que pudessem ser utilizados¹²⁸.

O controle da justificação da atuação administrativa a partir dos argumentos elencados pelo agente público também impede que apenas os resultados possam ser considerados para avaliação da validade. Os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade têm papel relevante para estruturar a atividade administrativa pautada em expressões mais abertas, limitando as escolhas do agente público.

Além disso, o aumento da liberdade de atuação administrativa não implica, necessariamente, um aumento de eficiência. A especificação normativa do procedimento administrativo, na medida em que garante previsibilidade ao agente administrativo, contribui para uma padronização da atividade que está realizada. Considerando, por exemplo, que existem leis de caráter nacional que devem ser observadas por todos os entes federados, a generalização do modo de agir através do detalhamento da legislação pode contribuir para um acréscimo de eficiência.

Em resumo, não é qualquer atribuição que pode ser realizada por meio de expressões genéricas e, nas atividades em que isso é possível, o caráter argumentativo da aplicação jurídica deverá ser utilizado para restringir as possibilidades de ação administrativa.

Em segundo lugar, as observações sobre a indeterminação da linguagem normativa e da necessidade de argumentação para aplicação do Direito também influenciam na visão da relativização da legalidade em função da eficiência. Conforme destacado ao longo desse trabalho, a eficiência administrativa é uma norma que relaciona as possibilidades de ação da administração e as finalidades que são buscadas. Os meios são avaliados de modo a buscar melhores resultados. Além disso, foi destacado que as medidas precisariam estar suportadas pela legislação, já que a eficiência administrativa não estabelece nenhum fim a ser alcançado e nem concede prerrogativas de ação, apenas estruturando as possibilidades com vistas a realizar outros fins em maior grau.

Ocorre que as disposições legislativas fornecem núcleos de sentido que são o ponto de partida do intérprete para a (re)construção da norma que atribui poderes. Isso significa que o próprio agente da Administração Pública participa da norma que atribui competência, que define prerrogativas e procedimentos, que limita as possibilidades de agir, etc. Excluindo-se situações específicas de decisão judicial sobre o caso, jurisprudência consolidada ou texto

¹²⁸ ÁVILA. *Teoria da segurança...* (op. cit., p. 345-346).

normativo com conteúdo muito claro e delimitado, não é possível falar conteúdo predefinido que apenas deve ser executado, mas em sentidos mínimos incorporados pelo uso social que servem como ponto de partida para a atividade interpretativa. O resultado da interpretação deve ser sustentado por argumentos de diversas ordens – a) sentido literal do enunciado normativo; b) extensão da norma com base na eficácia interpretativa de um princípio; c) redução do sentido normativo em função da argumentação jurisprudencial em outros casos; d) argumentos com base no processo legislativo; e) ampliação da norma com inclusão de medida considerada mais eficiente – não há limites para as possibilidades argumentativas.

O essencial é compreender que 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). Por esse motivo, é preciso analisar em quais situações é possível utilizar o argumento de eficiência na definição do âmbito da norma que está sendo interpretada.

A principal questão a ser tratada é a analisar a finalidade subjacente aos dispositivos legais que, de alguma forma, restringem a possibilidade da administração de utilizar uma medida considerada mais eficiente. De modo geral, a atribuição de competência à Administração Pública de atividades que interferem no patrimônio e liberdade dos indivíduos são realizadas com o estabelecimento de procedimentos mais rígidos, que são acompanhados de mecanismos de proteção a bens jurídicos específicos. Essas barreiras à ação administrativa não se relacionam com a finalidade que estava sendo promovida pelo Estado, mas têm por objetivo garantir um mínimo de proteção a outros fins que são afetados pela atuação administrativa. É por esse motivo, por exemplo, que os processos administrativos não podem desconsiderar a participação dos envolvidos diretamente com base no argumento da celeridade e eficiência.

Por outro lado, existem constrangimentos legais para o agente público que, em vez de proteger finalidades que se contrapõem ao objetivo que está sendo promovido, contribuem para a promoção da finalidade que está sendo buscada pela Administração Pública ou de objetivos relacionados a essa finalidade. Isso pode ser realizado de diversas formas, seja estabelecendo um patamar de qualidade mínima que deve ser alcançado ou mesmo determinando a apreciação discricionária por parte da administração. São essas restrições que podem ser relativizadas com base no argumento de eficiência, permitindo a utilização de uma medida que não observa a literalidade do dispositivo legal, mas contribui em grau superior para a sua finalidade subjacente.

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. Repita-se: não é o objetivo geral do procedimento estatal que está sendo realizado. A finalidade que precisa ser analisada é a que está subjacente à restrição específica que poderá ser flexibilizada. 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.

Existe caso interessante julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná¹²⁹, no qual o secretário de saúde cumpria as atividades do cargo predominantemente à distância – comparecia ao município apenas às sextas-feiras, embora a legislação municipal contivesse dispositivo que expressamente exigia oito horas de trabalho diárias e quarenta semanais, inclusive para os secretários do município. A decisão do tribunal que reformou a sentença para afastar a condenação de improbidade administrativa com base no argumento de que a flexibilização do horário de trabalho foi *justificada* pelo maior grau de eficiência no cumprimento das tarefas.

Considerou-se que (I) a qualificação profissional do secretário – médico experiente e chefe de residência médica de hospital nacionalmente reconhecido; (II) a comprovação do cumprimento das atribuições do cargo à distância – planejamento das políticas públicas, orientação dos servidores e coordenação dos trabalhos eram realizados através de contato telefônico diário e reuniões semanais, inclusive nos finais de semana; (III) os resultados expressivos nos serviços de saúde – aumento considerável no número de atendimentos, vacinação maciça de crianças, controle de focos de dengue, implantação de atendimento volante, dentre outras medidas realizadas; (IV) reconhecimento social do trabalho realizado – homenagem de setores sociais, matérias jornalísticas sobre o trabalho do secretário e relatório elogioso de comissão da Câmara Municipal; e especialmente (V) a baixa remuneração que estava dentro das possibilidades financeiras do município – comprovavam o trabalho efetivo e eficiente do secretário de saúde, justificando a relativização do horário fixado na legislação municipal.

O julgador avaliou critérios relativos à eficiência para verificar que não houve violação ao ordenamento jurídico. A baixa remuneração paga ao secretário, a qualidade do profissional e dos serviços prestados e os resultados alcançados – a promoção eficiente dos serviços públicos de saúde, portanto – foram as justificativas consideradas para permitir a

¹²⁹ APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.171.400-8, Relator Rogério Ribas, 5ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, Julgamento em 19/08/2014, DJe em 29/08/2014.

flexibilização da restrição legal de horas de trabalho. É essencial observar que o controle das horas de trabalho dos servidores públicos tem a finalidade de garantir que as atribuições sejam efetivamente cumpridas, impedindo o pagamento da remuneração sem a devida contraprestação. A comprovação da promoção dessa finalidade em alto grau pelo secretário de saúde dispensou a exigência prevista na legislação municipal. Reitere-se: a finalidade subjacente da regra relativizada foi respeitada – o pagamento da remuneração foi justificado pelo cumprimento das atribuições – e as atividades administrativas foram realizadas de modo eficiente – qualidade profissional do secretário reconhecida, resultados expressivos e baixo custo de remuneração.

A eficácia argumentativa do dever de eficiência administrativa pode justificar a relativização dos aspectos semânticos relativos ao princípio da legalidade, mas, para essa possibilidade ser válida, é necessário que a finalidade do enunciado legal esteja de acordo com a medida considerada mais eficiente. De certa forma, essa conclusão poderia ser encarada como um enfraquecimento da própria eficiência enquanto norma da Administração Pública. Afinal, se o elemento finalístico da norma restringida necessariamente deve estar conjugado, qual a importância da eficiência na sustentação da interpretação? Não seria simplesmente a interpretação teleológica?

Dois motivos explicam a importância de analisar a eficiência administrativa como argumento para sustentar interpretações que vão além dos dispositivos legais. Primeiro, a conjugação da eficiência à finalidade normativa reforça a cadeia argumentativa que ampara a interpretação defendida. A aplicação do Direito não é realizada apenas a partir da escolha de um argumento em detrimento de outro – existem argumentos que se contrapõem e existem argumentos que se apoiam. Como acontece nesse caso, a combinação de diferentes argumentos concede maior racionalidade e coerência na justificação da interpretação jurídica¹³⁰. Segundo, a eficiência administrativa tem sido utilizada para flexibilização de garantias individuais, sem prestigiar as finalidades que fundamentam a existência desses obstáculos à atuação estatal¹³¹. Esse tipo de interpretação reverte o caráter protetivo do indivíduo de normas baseadas em valores considerados fundamentais pela sociedade, que passam a ser consideradas meras formalidades¹³² que impedem a atuação eficiente do Estado.

¹³⁰ PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Lund, Springer, 2009, p. 145.

¹³¹ ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225, 20/10/2016.

¹³² ARAGÃO. *Interpretação...* (op. cit., p. 20).

A relação entre legalidade e eficiência pode ser resumida basicamente de duas maneiras: a) a eficiência administrativa tem efeito estruturador na aplicação do Direito, relacionando os meios suportados pela legislação para conseguir melhores resultados – essa é a visão que pode ser compreendida como “eficiência dentro da legalidade”; b) a avaliação de meios e resultados serve como argumento justificador de uma interpretação corretora – essa é a possibilidade que os autores denominam como “relativização da legalidade pela eficiência”.

1.6 EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E PROPORCIONALIDADE

O dever de proporcionalidade exige que uma medida estatal deve ser efetivada considerando eventuais restrições a outras finalidades protegidas pelo ordenamento jurídico. Serve como um método de controle dos atos estatais que, com o escopo de fomentar determinada finalidade albergada por um princípio, afetam negativamente outros fins estabelecidos no ordenamento jurídico. Por isso que se fala que é uma restrição às restrições¹³³. Na análise da proporcionalidade, existem ao menos duas finalidades afetadas pela medida estatal: enquanto uma está sendo promovida, outra é restringida pelos efeitos do ato.

A proporcionalidade é aplicável quando há uma relação de causalidade entre um ato estatal e uma finalidade a ser realizada ou fomentada, de modo que seja possível proceder aos três exames que o compõem: a) adequação, b) necessidade e c) proporcionalidade em sentido estrito. É estabelecido um caminho a ser seguido de modo a analisar se a restrição a determinado princípio jurídico é justificada. O dever de proporcionalidade, assim, é uma decorrência do caráter principiológico de algumas normas¹³⁴ prevista pelo ordenamento jurídico brasileiro.

O objetivo dessa norma é estruturar racionalmente a aplicação de outras normas¹³⁵, de modo a não permitir que a promoção de determinada finalidade seja a justificativa para qualquer restrição a direito fundamental. Investiga-se, assim, se a intervenção estatal, de fato, promove a finalidade que a fundamenta e qual a medida de restrição a outros princípios jurídicos.

¹³³ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, 2002, p. 24.

¹³⁴ ALEXY. *Teoria dos direitos fundamentais* (op. cit., p. 116-117); ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 205).

¹³⁵ ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 175 e ss).

As três avaliações que a formam são realizadas sequencialmente e existe uma subsidiariedade entre elas¹³⁶. Se a adequação não for verificada, não há necessidade de análise da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Da mesma forma, se verificado o desrespeito à necessidade por um ato adequado, não é imprescindível analisar a proporcionalidade em sentido estrito.

Mas o que significa adequação? O que é preciso estar presente para que uma medida possa ser considerada adequada? Adequada é a medida cujos efeitos contribuam para a realização da finalidade que está sendo promovida. É relevante destacar que aqui os bens jurídicos protegidos que estão sendo restringidos não têm importância: a questão se resume à análise empírica da relação entre meio e fim. Como bem expõe Ávila¹³⁷, no entanto, a verificação da adequação não é simples de ser realizada, já que depende de avaliação dos aspectos que definem a adequação (quantitativo, qualitativo e probabilístico) e da dimensão de análise desses critérios (abstração/concretude, generalidade/particularidade e antecedência/posterioridade). Além disso, também é preciso considerar qual a intensidade de controle das decisões que pode ser admitida, considerando o modelo de separação de Poderes.

Se a medida for considerada adequada, é possível passar ao próximo controle da proporcionalidade: necessidade. Nesse exame, é analisado se existe outro meio que não seja tão oneroso aos princípios restringidos, embora igualmente adequado à finalidade que está sendo promovida. Essa análise é essencialmente comparativa e tem como critério de *discrímén*¹³⁸ o nível de restrição dos princípios causados pelos efeitos das medidas. Mas o que torna essa comparação possível é a reunião de um conjunto de medidas igualmente adequadas: a onerosidade das medidas somente pode servir como elemento diferenciador se for verificada na comparação de medidas que promovem igualmente a finalidade. Para Ávila¹³⁹, esse momento de junção das medidas igualmente adequadas é realizada numa primeira fase da aplicação do exame da necessidade; para Silva, por outro lado, a passagem para a necessidade já demanda essa igualdade. Em qual sub-exame da proporcionalidade enquadrar não é tão relevante, o que é essencial é compreender que é imprescindível verificar a) quais medidas são minimamente adequadas; b) quais são igualmente adequadas; e posteriormente c) dentre as medidas igualmente adequadas à finalidade X, qual a menos

¹³⁶ SILVA, Virgílio Afonso da (op. cit., p. 34).

¹³⁷ ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 208-214).

¹³⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, p. 15-22, 2014.

¹³⁹ ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 214).

onerosa em relação aos princípios restringidos.

Assim como a delimitação da adequação, o exame da necessidade também não é fácil de ser efetivado. Primeiro, porque colocar em prática a construção teórica de reunir as medidas igualmente adequadas sempre vai envolver alguma dose de subjetividade, já que a adequação envolve a ponderação de uma série de critérios e sob diferentes perspectivas. Segundo, porque, diante das dificuldades de definir a igualdade das medidas, muitas vezes será necessário avaliar a relação entre o grau de restrição de uma finalidade e o grau de promoção da outra. É justamente por conta dessas dificuldades que Ávila reitera a relevância de uma fundamentação detalhada acerca das ponderações que são realizadas¹⁴⁰.

Por fim, se a medida analisada for aprovada nos crivos da adequação e necessidade, deverá ser analisada do ponto de vista da proporcionalidade em sentido estrito. Essa avaliação demanda que os efeitos do meio escolhido promovam a finalidade em grau que justifique as restrições acarretadas nos direitos fundamentais. É preciso que as vantagens da promoção da finalidade superem as desvantagens das restrições a estados de coisas protegidos pelo ordenamento jurídico.

Exposto brevemente o dever de proporcionalidade, é relevante apontar as diferenças em relação à eficiência administrativa. 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. Não há pretensão de medir eventual restrição a outras finalidade estatais, já que não existe contraposição entre princípios jurídicos.

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 fins¹⁴¹. 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. Por esse motivo que essa ponderação foi qualificada de *interna*, já que os fatores sopesados dizem respeito apenas ao estado de coisas que se pretende promover.

Como o grau de realização da finalidade é apenas uma das questões a ser considerada na aplicação da proporcionalidade, é inegável que a eficiência administrativa tem relevância substancialmente menor nos casos em que a atuação do Estado implica contraposição de

¹⁴⁰ ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 216).

¹⁴¹ LEAL. *Propostas para...* (op. cit., p. 14-17).

princípios jurídicos. Isso porque a eficiência administrativa atua justamente exigindo que o patamar de realização ou fomento da finalidade seja em grau minimamente satisfatório, ou seja, quando o agente público analisa as possibilidades adequadas para selecionar os meios igualmente adequados, deve estabelecer esse nível mínimo de eficiência.

Ocorre, no entanto, que a definição dos meios adequados para a realização da finalidade já demanda um sopesamento de critérios que não é simples de ser realizado, considerando a variação de peso dos fatores a depender das peculiaridades do objetivo que está sendo buscado. Delimitar quais estão no mesmo grau de promoção torna a tarefa ainda mais complicada, de modo que a comparação entre o grau de promoção da finalidade e o nível de restrição a direito fundamental sempre vai estar presente em alguma medida.

Essa consideração de razões não relacionadas com a finalidade ou grupo unidirecional de finalidades que estão sendo realizadas, de certa forma, diminui a importância da eficiência da medida em favor de um raciocínio aplicativo que tem o escopo harmonizador de princípios colidentes. Nessas situações, uma medida *menos eficiente* pode ser justificada pela menor ingerência no âmbito de proteção de outra finalidade.

Em resumo, a eficiência administrativa não é afastada¹⁴² por completo em situações em que há uma contraposição de princípios jurídicos na aplicação de uma medida estatal, já que estrutura a argumentação pelo maior grau de fomento da finalidade que está sendo buscada, a partir do exame dos critérios que influenciam na adequação. Sua importância, no entanto, é reduzida por conta da necessidade de considerar as razões existentes para proteção dos bens jurídicos que estão sendo restringidos.

¹⁴² CEREIJIDO. *O princípio constitucional da eficiência...* (op. cit., p. 236).

CAPÍTULO 2 EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E INSTITUTOS AFINS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de analisar as atribuições das administrações tributárias e como o dever de eficiência deve ser aplicado na atividade administrativa tributária, é relevante fazer algumas distinções da eficiência administrativa como princípio geral da Administração Pública enunciado no caput do artigo 37 da Constituição Federal e alguns institutos estudados no Direito Tributário. É preciso entender qual a relação entre eficiência administrativa e (I) praticabilidade tributária e (II) eficiência do sistema tributário. Não há intenção de fazer uma ampla exposição acerca desses temas, apenas indicar quais as diferenças com a eficiência administrativa como norma jurídica.

Praticabilidade, de modo geral, pode ser compreendida como um conjunto de técnicas que tem por objetivo viabilizar a execução das leis¹⁴³. São instrumentos que buscam aumentar a efetividade do Direito, diante da constatação de que existem problemas na aplicação que impedem que os objetivos definidos na legislação sejam devidamente alcançados. Como destacado por Alfredo Augusto Becker¹⁴⁴, “a necessidade que deve ser satisfeita é um determinado objetivo escolhido pelo Estado; o instrumento criado pelo artífice humano para satisfazer esta necessidade é a regra jurídica”. O Direito serve como um instrumento de convivência social, não é um fim em si mesmo. Portanto, a verificação dos efeitos pretendidos pela legislação é uma preocupação recorrente no estudo do Direito, sendo a praticabilidade uma categoria lógico-jurídica na visão de Souto Maior Borges¹⁴⁵.

O que é interessante deixar claro é que problemas relativos à efetividade do Direito ocorrem nos mais diversos ramos e por conta dos mais diversos motivos, não sendo uma questão exclusiva da matéria tributária. É possível que o problema seja de ordem jurídica, diante da dificuldade em delimitar quais as obrigações do Estado por conta das disposições constitucionais com alta indeterminação, como ocorre em relação ao direito à saúde. Por outro lado, as dificuldades de executar a legislação podem decorrer de problemas relacionados à produção de provas, como em casos de assédio moral no ambiente de

¹⁴³ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...* (op. cit., p. 53).

¹⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 74.

¹⁴⁵ Apud COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...* (op. cit., p. 53).

trabalho. São dois exemplos aos quais é possível reunir muitos outros, fundamentados em várias causas diferentes. O essencial é identificar quais os motivos que impedem que a legislação seja aplicada devidamente e quais instrumentos podem ser utilizados para solucionar os problemas.

Em relação à praticabilidade no Direito Tributário, a principal razão¹⁴⁶ para a instituição de mecanismos de simplificação reside no fato de que a cobrança de tributos enseja a aplicação normativa em massa ou a fiscalização da arrecadação também em caráter amplo. Para tornar a norma tributária exigível, o legislador tributário utiliza presunções, padronizações, enumerações taxativas, esquematizações, dentre outros expedientes. Com base na doutrina alemã, Mizabel Derzi¹⁴⁷ explica que as justificativas para a utilização do “modo de pensar tipificante” são a defesa da esfera privada, que ficaria protegida da ingerência indevida dos órgãos públicos; a uniformidade da tributação, já que evitaria decisões, critérios e resultados diversos; e o estado de necessidade administrativo, pelo qual existiria uma inevitabilidade de utilização desses mecanismos, considerando a desproporção entre as atribuições de fiscalização e cobrança de tributos das administrações tributárias e a capacidade e os meios disponíveis aos órgãos para seu cumprimento.

É interessante observar que, enquanto 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; 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 impraticabilidade da atividade administrativa tributária ser cumprida em caráter individualizado justifica a utilização de padronizações, que permitem a cobrança de tributos

¹⁴⁶ DERZI, Misabel Abreu 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. 600.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 603-604.

em “valores estimados por critérios de verossimilhança”¹⁴⁸. Essa prática é baseada numa ideia de justiça geral, na qual a administração tributária considera o que normalmente ocorre para a cobrança de todos os contribuintes de modo padronizado. Pressupõe-se, portanto, que esse sistema de cobrança “produzirá mais igualdade do que produziria um sistema deficiente de verificação individual da capacidade do contribuinte”¹⁴⁹.

Em resumo, não é a eficiência como norma aplicável à administração tributária que possibilita a utilização de instrumentos de padronização na cobrança de tributos, ainda que essa prática facilite a arrecadação e a fiscalização de tributos.

O dever de eficiência administrativa também não se confunde com a ideia de eficiência de um sistema tributário. Como já destacado a eficiência é uma relação formal entre os meios e a finalidade que se busca alcançar. Desse modo, a avaliação da eficiência de um sistema tributário necessita primordialmente definir quais objetivos estão sendo buscados a partir da instituição do modelo de tributação em questão, considerando que a arrecadação de receitas para a realização das finalidades estatais, em geral, não é o único fim visado.

Em estudo que se propõe a analisar os fundamentos de um sistema tributário eficiente, Victor Polizelli¹⁵⁰ indica três funções que devem ser realizadas por um sistema tributário: a) obtenção de recursos para financiamento das atividades estatais – função arrecadatória; b) promoção do desenvolvimento econômico – função econômica; e c) realização de divisão de renda e patrimônio – função social. Tendo em vista a eleição dessas finalidades, o autor defende que, para ser considerado eficiente, um sistema tributário deve respeitar os princípios da congruência, continuidade, transparência, praticabilidade, comodidade e economia.

No entanto, é muito complexa a avaliação da eficiência de um sistema tributário como um todo, considerando a existência de fins diversos que podem ser promovidos a partir da tributação. Não é difícil imaginar medidas tributárias que visam à promoção da função social de distribuição de renda numa sociedade tendo efeitos maléficos em relação à promoção do desenvolvimento econômico. A estruturação do imposto sobre a renda a partir

¹⁴⁸ ÁVILA, Humberto. 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.

¹⁴⁹ Ibidem, p. 125. Na mesma linha – VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, n. 30, ano 5 nov./dez, 2007, p. 10.

¹⁵⁰ POLIZELLI, Victor Borges. A Eficiência do Sistema Tributário - uma Questão de Busca da Justiça com Proteção da Segurança Jurídica. *Direito Tributário Atual*, v. 20, p. 254, 2006.

da instituição de várias faixas e isenções relacionadas a aspectos sociais importantes que demandam a avaliação da documentação de cada indivíduo favorece a função social, mas exige uma série de regras definidoras das isenções e cálculos mais complexos para determinação do valor a ser recolhido, impactando negativamente no planejamento econômico dos indivíduos, por exemplo.

O essencial é que 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. Os agentes da administração devem avaliar as possibilidades de ação, de modo a realizar as finalidades de modo satisfatório.

2.2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A administração tributária é expressão que designa tanto o conjunto de atividades realizadas pelo Estado para cumprimento da legislação tributária, quanto os órgãos do Estado responsáveis por essas atribuições. Considerando a relevância das receitas tributárias para a estruturação do Estado e para realização do conjunto de finalidades que lhe são confiadas pela sociedade, a Constituição Federal concedeu atenção especial aos órgãos responsáveis pela atividade de arrecadação de tributos.

2.2.1 Disciplina Constitucional

O artigo 145, § 1º, da Carta Magna¹⁵¹ estabelece que o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte podem ser identificados pelas administrações tributárias com vistas a verificar sua capacidade econômica. Embora trate do princípio da capacidade contributiva e faça referência expressa apenas aos impostos, esse dispositivo traça as linhas gerais da atividade fiscalizatória decorrente do poder de tributar, definindo o objeto, a finalidade e os limites da fiscalização¹⁵².

¹⁵¹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 892-893.

O objeto é a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, permitindo que se verifique eventual ocorrência de fatos geradores da obrigação tributária de competência do ente fiscalizador. Por seu caráter instrumental à cobrança de tributos, a atividade fiscalizatória deve se ater às informações conexas aos tributos de sua competência, ou seja, não é qualquer parcela do patrimônio, dos rendimentos e das atividades que podem ser objeto de determinada fiscalização. É necessário que haja uma relação demonstrável entre os dados que são inspecionados e os tributos passíveis de cobrança.

A finalidade da fiscalização, pelo exposto, é a identificação da capacidade econômica do contribuinte no caso concreto, possibilitando o enquadramento dos fatos à legislação tributária, eventualmente com a cobrança de tributos não recolhidos.

Os limites estabelecidos no enunciado constitucional são prescritos com a expressão “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei”, por meio da qual se destaca a obrigatoriedade de fundamentação legal da atividade fiscalizatória, bem como reitera que as atividades estatais não podem se sobrepor aos obstáculos representados pelos direitos individuais espalhados ao longo do texto constitucional.

O inciso XVIII do artigo 37 da CF¹⁵³ estabelece que a legislação infraconstitucional deverá conceder precedência da administração tributária e dos seus servidores sobre os demais setores administrativos. Esse caráter preferencial atribuído pelo legislador constitucional demonstra a relevância da atividade administrativa tributária para a estruturação do Estado e satisfação das necessidades coletivas.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 reforçou a importância do papel atribuído às administrações tributárias, incluindo no texto constitucional os incisos XXII ao artigo 37 e XV ao artigo 52, e modificando o inciso IV do artigo 167.

No inciso XXII do artigo 37, a atividade exercida pelas administrações foi qualificada de “essencial ao funcionamento do Estado”, de modo que será exercida por servidores de carreiras específicas e com recursos prioritários. Além disso, destaca-se a integração que deve haver entre os diferentes órgãos para auxílio mútuo na obtenção de informações. A reiteração da relevância da atividade de arrecadação de tributos é inegável. A exigência de carreira específica aos servidores que a desempenham garante um ambiente de maior

¹⁵³ 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...) XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

segurança contra as tentativas de utilização política dos órgãos, por conta da estabilidade funcional decorrente do regime estatutário¹⁵⁴; e permite um planejamento a longo prazo da atividade, reforçando a posição estratégica¹⁵⁵ das administrações tributárias para o cumprimento das funções estatais. A prioridade na distribuições de recursos incrementa a precedência sobre outros setores administrativos, já prevista no texto original da Constituição. A integração entre as administrações tributárias dos diversos entes federados, embora já estivesse prevista no Código Tributário Nacional¹⁵⁶, também reitera que a atividade administrativa tributária deve ser realizada de modo conjunto, com vistas a um maior grau de cumprimento das suas finalidades.

A inclusão do inciso XV ao artigo 52 da Constituição Federal¹⁵⁷ especifica a competência do Senado Federal de avaliar periodicamente o desempenho das administrações tributárias de todos os entes federados. Essa inclusão tem caráter predominantemente simbólico¹⁵⁸, considerando que o Congresso Nacional sempre teve o controle administrativo externo geral como uma de suas atribuições (*caput* do artigo 70 da CF). De qualquer forma, a menção específica ao controle periódico que deve ser exercido em relação às administrações tributárias é mais um indicativo da importância desses órgãos na estrutura do Estado.

A vinculação de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa é proibida por determinação constitucional, mas foi incluída mais uma ressalva no artigo 165, IV¹⁵⁹ para possibilitar a garantia de recursos para o cumprimento das atividade administrativas

¹⁵⁴ DIAS, Maria Tereza Fonseca. Atribuições dos cargos da carreira da Auditoria da Receita Federal no exercício das atividades essenciais da Administração Tributária. *Revista Brasileira de Estudos da Função Pública – RBEFP*, Belo Horizonte, ano 2, n. 5, p. 199-242, maio/ago., 2013.

¹⁵⁵ FREITAS, Juarez. 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, p. 15, jul./ago., 2004.

¹⁵⁶ Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

¹⁵⁷ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: (...)

XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

¹⁵⁸ ÁVILA. *Sistema Constitucional...* (op. cit., p. 504).

¹⁵⁹ Art. 167. São vedados: (...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

tributárias.

A análise desses dispositivos constitucionais permite concluir que a Constituição Federal de 1988 concede muita relevância à atividade administrativa tributária (qualificada de essencial ao funcionamento do Estado), estabelecendo garantias em relação à estrutura – carreira específica para os servidores que atuam na atividade-fim e precedência dos órgãos responsáveis sobre outros setores da Administração Pública; e no que toca aos recursos para sua efetivação – com prioridade na distribuição e possibilidade de vinculação de parte das receitas decorrentes dos impostos.

2.2.2 O papel das administrações tributárias no modelo de cobrança de tributos previsto no Código Tributário Nacional

Nos termos da Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro foi constituído sob a forma de uma federação, na qual coexistem a União, os estados-membros e os municípios. Em decorrência da descentralização política, foi estabelecido um regime rígido de competências tributárias divididas entre os três entes, com a discriminação no texto constitucional de quais os tributos podem ser instituídos por cada um deles. Fica evidente o objetivo de conceder um grau mínimo de independência financeira a cada um dos entes federados, contribuindo para a garantia da autonomia política.

Embora tenha delimitado de modo detalhado quais as espécies tributárias podem ser estabelecidas pelos entes tributantes (artigos 145, 148 e 149) e definido quais impostos cabem a cada um deles (artigos 153 a 156), não há um procedimento de cobrança de tributos desenhado no texto constitucional que deve ser observado. Não se defende, obviamente, a inexistência de normas constitucionais que influenciem na conformação jurídica da atuação administrativa de arrecadação de tributos. As normas que exigem o devido processo legal da atuação estatal e que protegem a livre iniciativa, a propriedade privada e a privacidade dos contribuintes têm importância destacada. Como destacado por Roque Antonio Carrazza¹⁶⁰, “É que a tributação deve desenvolver-se dentro dos limites que a Carta Suprema traçou (...) respeitando-se os direitos fundamentais dos contribuintes e aquela faixa de liberdade das pessoas”. O que está sendo dito aqui, portanto, é que a Constituição de 1988, embora já preveja uma série de limitações ao modo de cobrança a ser definido na legislação infraconstitucional, não traz explicitamente um arquétipo procedimental para a cobrança de

¹⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito...* (op. cit. p. 479).

tributos.

Entretanto, preocupado com a possibilidade de cada município e estado-membro definir um modelo de atuação administrativo-tributária diverso, o legislador constitucional reservou à lei complementar a missão de estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária¹⁶¹. Desse modo, dentre outros deveres constitucionais que contribuem para uma harmonização do sistema tributário¹⁶², a Carta Magna determina que haja delimitação de um tratamento nacional sobre matérias como obrigação, lançamento e crédito tributários, permitindo “a conceituação uniforme de institutos de emprego comum dos entes tributantes”, nas palavras de Brandão Machado¹⁶³.

Ao ser recepcionado com *status* de lei complementar¹⁶⁴, o Código Tributário Nacional assume o papel de delimitar o modo de atuação estatal, definindo institutos como o lançamento e suas modalidades, a decadência no âmbito tributário, o domicílio tributário, os diferentes modos de responsabilidade tributária. Fornece, assim, uma padronização da atuação administrativa por meio de normas que devem ser observadas por todas as administrações tributárias espalhadas pelo país. Isso garante maior estabilidade na atividade arrecadatória numa perspectiva nacional, evitando situações de contrariedade substancial entre as legislações de entes distintos e de obrigatoriedade de verificação de cada uma delas em função da Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional estabeleceu o procedimento de cobrança de tributos baseado no instituto do lançamento. Essa expressão tem mais de um significado, tanto podendo exprimir o procedimento preparatório em que são colhidas as informações sobre o caso concreto e realizada a qualificação legal, quanto o ato final, que formaliza a constituição do crédito tributário e produz efeitos a partir da intimação do contribuinte¹⁶⁵.

É interessante observar que o modelo ideal previsto no Código Tributário estabelece o seguinte caminho a ser percorrido para a tributação: a) ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária (artigo 113, § 1º, CTN); b) a autoridade administrativa efetiva o

¹⁶¹ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

¹⁶² MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estudos sobre o Imposto de Renda, em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 111.

¹⁶³ *Ibidem*.

¹⁶⁴ Dentre outras decisões do STF, RE 560.626, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, Repercussão Geral – Mérito, DJe 5.12.2008.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2015, p. 360.

lançamento (declarando a obrigação principal que surgiu com o fato gerador) e constitui o crédito tributário (artigos 132 e 149, CTN); c) não havendo o pagamento pelo contribuinte, o crédito é inscrito em dívida ativa (artigos 201 e 202, CTN); d) cuja certidão é o documento que instrui eventual execução fiscal a ser efetivada no Poder Judiciário (artigo 204, CTN).

Evidentemente, essa é uma simplificação realizada a partir da leitura do Código Tributário Nacional. Algumas observações devem ser feitas para apontar o papel das administrações tributárias nesse procedimento de cobrança que deve ser observado por todos os entes tributantes. A ideia aqui não é analisar as inúmeras críticas que podem ser apontadas para o instituto do lançamento, até pelas limitações decorrentes do trabalho, mas indicar de modo geral como a administração tributária atua, especialmente para analisar como o dever de eficiência administrativa é aplicável.

É o lançamento tributário que confere exigibilidade à obrigação tributária, determinando o valor a ser pago a título de determinado tributo. Existem três modalidades de lançamento previstas no Código Tributário, classificadas segundo o modo de participação do contribuinte: o lançamento por declaração; o lançamento de ofício; e o lançamento por homologação.

O lançamento por declaração, nos termos do artigo 147 do CTN, ocorre quando o sujeito passivo ou terceiro presta declaração com informações essenciais sobre a matéria de fato e a autoridade administrativa, a partir disso, verifica a ocorrência do fato gerador e calcula o montante tributário, realizando o lançamento, como ato que formaliza o crédito tributário. Até a introdução da Lei nº 9.393/1996, o lançamento do ITR era realizado com base nesse procedimento, no qual o proprietário prestava uma declaração com informações sobre a propriedade rural e a Receita Federal realizava o lançamento. Nessa situação, portanto, a administração tributária deve analisar a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte ou por terceiros e verificar se há tributo a ser pago, considerando as disposições da legislação tributária.

O lançamento por homologação, por outro lado, é previsto no artigo 150 do Código Tributário. Nessa modalidade, o próprio contribuinte é responsável por qualificar normativamente os fatos ocorridos, realizar os cálculos para determinação do valor a pagar e antecipar o pagamento do tributo. Assim, a autoridade administrativa tem o papel meramente fiscalizador das práticas realizadas pelos contribuintes, devendo homologar as atividades de recolhimento do tributo. O lançamento por homologação é muito utilizado por conta das facilidades que permite para as administrações tributárias (cerca de 96% da

arrecadação federal é realizada com base nessa prática¹⁶⁶), que repassa aos contribuintes a responsabilidade¹⁶⁷ de interpretar e aplicar a legislação tributária.

É necessário, no entanto, fazer uma observação. Embora o lançamento por homologação seja caracterizado justamente pelo recolhimento antecipado do tributo pelo contribuinte, deixando a cargo das autoridades administrativas apenas a fiscalização da prática, os sistemas de informação utilizados pelas administrações tributárias permitem que o contribuinte repasse as informações solicitadas, mas não realize o pagamento. Todas as informações exigidas nas guias de recolhimento são prestadas devidamente, possibilitando a identificação da matéria tributável e do montante do tributo, mas o pagamento não é feito pelo contribuinte. A questão que se coloca é se os valores do tributo calculados pelo contribuinte e informados à administração constituem o crédito tributário, numa espécie de lançamento por homologação sem antecipação de pagamento; ou apenas são dados informados pelo contribuinte que devem ser processados pela autoridade administrativa, que deve praticar o ato de formalização do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou de modo reiterado acerca da matéria¹⁶⁸, inclusive com edição da Súmula nº 436¹⁶⁹, afirmando que as declarações dos contribuintes, no casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, têm o efeito de constituir o crédito tributário. Se o contribuinte não efetivou o pagamento ou realizou o pagamento em valor inferior ao indicado na declaração, a administração tributária não tem a obrigação de realizar um ato que formalize a constituição do crédito, devendo realizar a inscrição em dívida ativa para cobrança judicial forçada.

A pretensão com essa breve explicação não é trazer os argumentos favoráveis e contrários ao entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, de modo a analisar qual melhor se adequa às disposições do Código Tributário Nacional, mas apenas expor as formas de constituição do crédito tributário estabelecidas pelo nosso ordenamento jurídico. Não obstante haja críticas consistentes com base nas disposições legais¹⁷⁰, a

¹⁶⁶ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. O “iluminado” ou a “maldição” do lançamento por homologação. *JOTA*, São Paulo, 17 maio de 2015.

¹⁶⁷ 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, mar./abr. 2014, p. 166.

¹⁶⁸ AgRg nos EAg 670326/PR, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, 1ª Seção, DJ 01/08/2006; Ag Rg no Ag 1062977/SC, Rel. Min. MAURO CAMPBELL, 2ª Turma, Dje 24/03/2010; REsp 1120295/SP, repetitivo, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Seção, Dje 21/05/2010.

¹⁶⁹ Súmula n. 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

¹⁷⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 7. ed., São Paulo:

formalização dos créditos tributários pelas declarações dos contribuintes nos casos de lançamento por homologação está consolidada na prática jurídica brasileira. Isso permite verificar como as administrações tributárias podem atuar na sua principal atribuição que é a arrecadação das receitas tributárias.

Por fim, há o lançamento de ofício, previsto no Código Tributário Nacional no artigo 149, por meio do qual a autoridade administrativa, dispondo dos dados necessários para quantificação da obrigação tributária, formaliza o crédito tributário por iniciativa própria. Esse tipo de lançamento é bastante utilizado na cobrança de IPTU e IPVA, no qual a administração tributária, a partir de pautas fiscais que padronizam as bases de cálculo dos referidos impostos, determina o valor dos tributos e emite notificação de lançamento ao contribuinte.

Além da utilização do lançamento de ofício para os tributos cuja legislação específica assim o determine (inciso I, artigo 149), essa espécie de lançamento é utilizada ainda (e com maior frequência) com caráter complementar às outras modalidades (incisos II a VIII, artigo 149). Desse modo, quando se verifica que alguém legalmente obrigado não prestou a declaração ou o fez de modo incorreto, a autoridade administrativa deve, com base nos elementos de fato que atestem a exigibilidade dos tributos em questão, realizar o lançamento.

A utilização em grande escala do lançamento por homologação, especialmente nos tributos com maior impacto financeiro, e a menor complexidade da cobrança dos tributos sujeitos pela legislação ao lançamento direto, como no IPTU e no IPVA, favorece a concentração das atividades das administrações tributárias nos processos de fiscalização e controle de arrecadação pelos contribuintes.

Nesse sentido, há uma preocupação de melhoria nos resultados de grau de cumprimento espontâneo das obrigações principais e acessórias e da relação entre a arrecadação tributária efetiva e potencial, especialmente a partir da ampliação da análise de riscos nos controles tributários, que eleva a percepção dos riscos de fiscalização e da presença do fisco; da redução de litígios no âmbito fiscal, que reduzem ou adiam o recolhimento de tributos; e do conhecimento dos perfis de contribuintes, possibilitando melhoria na seleção de fiscalização¹⁷¹.

O que se quer demonstrar com essa análise é que, de modo geral, as administrações tributárias estão focadas nas atividades de fiscalização e controle da arrecadação tributária.

Dialética, 2014, p. 208-218.

¹⁷¹ Aspectos citados nos planejamentos estratégicos da Receita Federal do Brasil em 2012-2015 e 2016-2019, disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

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 e os órgãos tributários direcionam seus procedimentos internos para fortalecer a fiscalização das atividades impostas aos particulares. Como destacado por Casalta Nabais¹⁷², a liquidação de tributos diretamente pelos agentes tributários “foi perdendo algum do protagonismo que teve no sistema fiscal”, de modo que “para a administração tributária tenha ficado uma função basicamente de controle ou fiscalização da atividade de administração dos impostos agora primariamente a cargo dos particulares”.

2.2.3 Principais atribuições das administrações tributárias

De modo geral, é possível identificar quatro grupos de atividades que são realizadas pelas administrações tributárias: a) fiscalização, controle e arrecadação tributários; b) regulamentação legislativa; c) auxílio na formulação de política tributária e educação fiscal; e d) auxílio à política orçamentária. Essa distinção serve apenas para ilustrar de maneira geral as funções estabelecidas aos órgãos responsáveis pela matéria tributária, de modo que algumas atribuições podem ser retiradas ou incluídas a depender do ente da federação que está sendo objeto de análise.

No primeiro grupo de atividades estão incluídos (I) o planejamento, coordenação e execução de fiscalização, cobrança, arrecadação e controle de tributos do ente federado; (II) o preparo e julgamento de processos administrativos de impugnação do sujeito passivo e do reconhecimento de direitos creditórios; e (III) a celebração de convênios para permuta de informações fiscais, racionalização de atividades comuns e operações conjuntas com outras administrações tributárias.

No segundo conjunto de atividades estão (I) a regulamentação e consolidação da legislação tributária aplicável, com edição de atos normativos e instruções para facilitação da execução de suas atribuições; e (II) o estabelecimento de obrigações tributárias acessórias relacionadas com os tributos de sua competência.

No terceiro grupo estão as seguintes atividades: (I) acompanhamento da política tributária e dos efeitos sociais e econômicos; (II) avaliação dos efeitos de reduções de alíquotas, isenções tributárias e dos incentivos fiscais; (III) elaboração de estudos

¹⁷² NABAIS, José Casalta. Algumas considerações relativas à inspeção tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 47, jul./ago., 2015.

econômico-tributários e implementação de sistema de coleta de informações do sistema fiscal para divulgação; e (IV) divulgação dos estudos sobre as questões tributárias e conscientização da relevância da arrecadação tributária para a persecução das finalidades de interesse geral. Todas as medidas se destinam a auxiliar a formulação de política tributária do respectivo ente federado ao qual a administração tributária faz parte, bem como promover a educação fiscal da sociedade.

No último grupo estão as atividades de (I) previsão, acompanhamento e análise das receitas tributárias, com estimativa e quantificação das renúncias fiscais; (II) consolidação e previsão das receitas não tributárias; e (III) proposição de medidas que compatibilizem as receitas arrecadadas com a programação financeira do ente. Essas medidas são destinadas ao auxílio da formulação da política orçamentária do ente federado.

O objetivo desse trabalho é analisar como o dever de eficiência administrativa influencia na atividade administrativa tributária, em especial em sua relação com o princípio da legalidade. Por conta disso, o foco de análise está nos dois primeiros grupos de atividades da administração tributária, a) fiscalização, controle e arrecadação tributárias e b) regulamentação legislativa. Como as demais atividades têm por objetivo subsidiar as decisões sobre política fiscal e orçamentária realizadas por outros órgãos estatais, não há interferência substancial na relação jurídico-tributária.

2.3 A ATIVIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA E O DEVER DE EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA

2.3.1 A relação entre as prerrogativas da administração tributária e os direitos e garantias dos contribuintes

A atividade tributária exercida pelo Estado é caracterizada por interferir de modo substancial na propriedade privada e na liberdade dos indivíduos. Seguindo a linha da maioria das sociedades contemporâneas, a Fazenda Pública (sujeito ativo), com base no que foi definido na legislação, tem o direito de exigir uma prestação pecuniária dos contribuintes (sujeito passivo) a partir da ocorrência dos fatos previstos. Desse poder de tributar estabelecido legalmente decorrem as prerrogativas para efetivação da cobrança, de modo que o Estado pode instituir obrigações de prestações de informações relacionadas aos tributos cobrados.

Sensível ao grau de interferência que a tributação impõe na atividade econômica e na

vida dos cidadãos em geral, o legislador constitucional estabeleceu uma série de restrições ao exercício do poder de tributar. Esses obstáculos são direcionados não apenas à competência legislativa de instituição de tributos, mas também à atividade administrativa de arrecadação de tributos. É justamente por isso que muitos autores se referem às normas constitucionais tributárias, a partir de uma ótica protetiva do cidadão, como “estatuto do contribuinte”¹⁷³.

Nesse sentido, os tributos devem ser instituídos por meio de lei em sentido formal (artigo 150, I), respeitar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos (artigo 145, § 1º), observar a anterioridade de exercício e nonagesimal (artigo 150, III, “b” e “c”), não ter efeitos confiscatórios (artigo 150, IV), dentre outras limitações estabelecidas ao longo do Sistema Tributário Nacional. A tributação não pode recair também sobre as pessoas e as situações descritas no inciso VI do artigo 150 e em outros dispositivos esparsos do texto constitucional, que são consideradas imunes à tributação. Além disso, a atividade tributária deve respeitar outras normas que estabelecem direitos fundamentais espalhados na Constituição Federal, como o princípio da livre iniciativa (artigo 170), a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III) e a liberdade de constituição da família (artigo 226, § 7º).

A análise do conteúdo dessas normas permite concluir que essas limitações são voltadas primordialmente aos órgãos legisladores dos entes federados, que devem observar as formalidades constitucionais na instituição dos tributos de sua competência. Além dos constrangimentos impostos no momento da delimitação legislativa do tributo que será cobrado, a Constituição Federal de 1988 também estabelece uma série de normas que, embora também tenham efeito de restringir as possibilidades legislativas, limitam especialmente a atuação administrativa de arrecadação tributária.

O §1º do artigo 145 da Constituição Federal, embora trate das prerrogativas fiscalizatórias na atividade administrativa tributária para identificar a capacidade econômica dos contribuintes, destaca expressamente que os direitos individuais devem ser respeitados. É relevante destacar aqui que o legislador constitucional, no *caput* do artigo 150¹⁷⁴, ressaltou que as disposições da seção “Das limitações ao poder de tributar” protegem os contribuintes

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuintes. *Vox Legis*, 1980. ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, n. 12, 2008. MARTINS, Ives Gandra. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo, 2006.

¹⁷⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

“sem prejuízo de outras garantias asseguradas” ao longo do texto constitucional. Assim, a abertura a outras normas não expressamente elencadas no capítulo relativo à tributação é uma das características do Sistema Tributário Nacional¹⁷⁵. Além disso, o § 2º do artigo 5º expressamente estabelece que os direitos e garantias individuais dispostos na Constituição não excluem outros decorrentes de princípios ou tratados internacionais¹⁷⁶, sendo caracterizado por uma enumeração exemplificativa¹⁷⁷. Resta evidente, assim, que a intenção da Constituição Federal é garantir um sistema não limitado de direitos individuais em face das administrações tributárias. De qualquer forma, é importante mencionar algumas das principais disposições constitucionais que restringem a atividade de arrecadação e fiscalização tributárias.

A administração tributária deve agir segundo o princípio da legalidade, nos termos do artigo 37, *caput*, e inciso II do artigo 5º. O âmbito de proteção da intimidade dos contribuintes também precisa ser respeitado, de modo que a atividade de fiscalização e arrecadação não pode se utilizar de constrangimentos na vida privada dos contribuintes como meio de forçar o pagamento dos tributos (nesse sentido, especialmente os incisos II, X, XI e XII do artigo 5º). A administração tributária também não pode interferir de modo excessivo no âmbito de liberdade dos indivíduos, sendo vedados os constrangimentos à liberdade de atividade econômica (artigo 170) e de exercício profissional (inciso XIII do artigo 5º). Não é possível também instruir o procedimento fiscalizatório com documentos obtidos de modo contrário à legislação (inciso LVI do artigo 5º).

É interessante mencionar também garantias individuais concedidas aos contribuintes¹⁷⁸, como a possibilidade de ingressar com qualquer pedido em defesa de seus interesses e a obtenção de certidões para proteção dos direitos individuais (artigo 5º, XXXIV), o direito de receber as informações de seu interesse particular, coletivo ou geral, no prazo fixado em lei (artigo 5º, XXXIII), a utilização de remédios constitucionais como mandado de segurança (artigo 5º, LXIX) e *habeas data* (artigo 5º, LXXII), dentre outras modalidades de efetivação de direitos.

A relevância da atividade administrativa tributária para a estruturação do Estado e

¹⁷⁵ ÁVILA. *Sistema Constitucional...* (op. cit., p. 161-163).

¹⁷⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

¹⁷⁷ SZKLAROWISKY, Leon Frejda. Instrumentos de defesa do contribuinte. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, ano 2, n. 7, p. 123, abr./jun., 1994.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p. 122.

persecução das suas finalidades é inegável. Como já exposto, a Constituição Federal de 1998, de modo reiterado, explicita que as administrações tributárias têm papel fundamental para que os objetivos estatais sejam alcançados.

Por conta disso, são concedidas prerrogativas para identificação do patrimônio e renda dos contribuintes. Para fundamentar o ato de constituição do crédito tributário, as administrações tributárias detêm o poder de instaurar um procedimento fiscalizatório das atividades dos contribuintes, tendo acesso a documentos particulares da entidade ou do indivíduo fiscalizado, bem como de terceiros cujas atividades sejam correlatas. É possível ainda impor obrigações acessórias de fornecimento de informações de modo generalizado, possibilitando o cruzamento de informações e identificação de possíveis ilicitudes. Todas essas prerrogativas decorrem em última instância do poder de tributar concedido pela Constituição Federal a cada um dos entes federados.

Ocorre, no entanto, que essas atividades de arrecadação e fiscalização são caracterizadas pelo alto grau de interferência na propriedade e na liberdade dos contribuintes, como já explicitado. Considerando essa característica, o legislador constituinte estabeleceu uma série de normas que limitam as possibilidades de atuação do agente público. Essas normas constituem verdadeiros obstáculos às funções de arrecadar e fiscalizar que são cumpridas pelas administrações tributárias.

É possível exigir informações de terceiros para a cobrança de tributos, mas isso não é permitido quando estas forem protegidas pelo sigilo decorrente da sua atividade, cargo ou profissão. É permitido exigir informações que o fiscalizado dispõe sobre suas atividades econômicas, mas não é possível exigir que os dados sejam processados e organizados pelo contribuinte de modo a facilitar o trabalho de auditoria das autoridades fiscais. É possível estabelecer obrigações acessórias de declarações sobre informações relativas aos tributos cobrados, desde que não restrinja de modo excessivo a liberdade de iniciativa privada.

Não há dúvidas que a atividade de fiscalização seria cumprida com maior grau de eficiência se (I) as informações de conhecimento dos advogados dos fiscalizados pudessem ser exigidas ou se (II) fosse possível transferir parte do trabalho de organização e confrontamento dos dados fiscais aos próprios contribuintes ou ainda se (III) as declarações dos mais diversos tipos de informação pudessem ser exigidas de modo indiscriminado pelas administrações tributárias.

Essas considerações demonstram que as prerrogativas das administrações tributárias não possibilitam a exigência de qualquer tipo de informação e nem tampouco de qualquer modo. Os direitos e garantias individuais têm caráter protetivo em relação ao Estado. Na

relação jurídico-tributária, os direitos individuais são barreiras às possibilidades da atividade fiscalizatória, que não podem ser superadas sem a apresentação de justificativas consistentes. É por isso que são denominados direito de defesa¹⁷⁹. 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.

É justamente por essa contraposição entre a atividade administrativa tributária e as finalidades subjacentes dos direitos individuais que o dever de eficiência administrativa tem menor relevância nessa matéria. As limitações impostas à administração tributária pela legislação, de modo geral, têm por finalidade a proteção de outros bens jurídicos considerados relevantes pelo ordenamento jurídico. Não é dado ao administrador tributário, portanto, afastar ou restringir esses obstáculos com base na norma que determina que suas atividades sejam cumpridas de modo eficiente. É que o legislador constitucional, quando estabeleceu uma série de direitos individuais com função protetiva em relação às pretensões estatais, considerou que a proteção dos bens jurídicos teria maior valor que o ganho em eficiência na realização da finalidade arrecadatória.

Como destacado no tópico sobre a relação entre Eficiência e Legalidade, a eficiência administrativa enquanto norma jurídica pode ter efeito estruturador na aplicação de normas jurídicas de primeiro grau – na qual o agente público deve avaliar as possibilidades de atuação e os resultados prováveis, com o objetivo de promover a finalidade em questão de modo satisfatório; e também efeitos argumentativos para justificar a ampliação ou restrição dos resultados interpretativos, desde que em harmonia com a finalidade subjacente da norma corrigida.

A eficiência administrativa não tem por objetivo harmonizar fins contrapostos, mas relacionar os critérios relevantes de modo a promover um objetivo (ou conjunto de objetivos unidirecionais) satisfatoriamente. Como na maioria das relações entre os contribuintes e o fisco há uma contraposição entre as prerrogativas da fiscalização e os direitos individuais, dificilmente será possível realizar uma argumentação baseada no dever constitucional de eficiência administrativa para afastar ou flexibilizar restrições impostas pela legislação tributária às possibilidades de ação estatal. Isso porque sempre será relevante considerar a onerosidade em relação aos direitos fundamentais afetados pela atuação do Estado, de modo

¹⁷⁹ ALEXY. Teoria dos direitos... (op. cit., p. 196-200). 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, p. 275-280.

que os postulados aplicativos da proporcionalidade e proibição de excesso deverão ser considerados no raciocínio de aplicação normativa.

2.3.2 Análise da aplicação da eficiência administrativa em situações práticas das administrações tributárias

Considerando as dificuldades de aplicação da eficiência administrativa num campo em que há um conjunto normativo voltado para a proteção do contribuinte em face das prerrogativas da administração tributária, é relevante analisar quais os efeitos dessa norma em três situações que envolvem a relação entre fisco e contribuintes: a eficiência da administração tributária na atividade fiscalizatória; como argumento na delimitação do direito ao sigilo de dados bancários; e na imposição de obrigações acessórias.

2.3.2.1 Fiscalização, imposição de exigências e valoração de elementos probatórios

Fiscalização tributária é a atividade realizada pelas administrações tributárias com vistas a verificar os verdadeiros fatos praticados pelos contribuintes e determinar as eventuais obrigações tributárias decorrentes. Para cumprir esses objetivos, a legislação outorga uma série de prerrogativas aos agentes fiscais, que podem apreender e examinar mercadorias; analisar livros comerciais, notas fiscais e documentos em geral dos fiscalizados e de terceiros; dentre outras medidas tendentes a certificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

A relação jurídica decorrente da atividade fiscalizatória se estrutura a partir do dever legal de investigação imposto às administrações tributárias e do dever de suportar a fiscalização fixado ao contribuinte. Por isso, a disciplina legal concernente a essa atividade se caracteriza por estabelecer as prerrogativas que permitirão os fiscais cumprirem o seu dever e os direitos individuais que limitarão a ingerência excessiva no âmbito de liberdades dos contribuintes.

Assim, é fundamental analisar como o dever de eficiência administrativa deve ser aplicado em relação a duas situações da atividade fiscalizatória: primeiro, é possível restringir ou flexibilizar os direitos individuais dos contribuintes em nome do crescimento do grau de eficiência no cumprimento da fiscalização? Segundo, a eficiência administrativa pode ser considerada um fator na avaliação dos elementos probatórios, de modo a permitir o logro de resultados esperados?

Em relação à primeira questão, é preciso ressaltar que a fiscalização é uma atividade que, por ter por função essencial certificar uma conduta ou situação relativa à tributação, não pode ser amarrada a formalismos excessivos para a determinação da verdade material, diretriz à qual deve observância¹⁸⁰. Embora os artigos 3º e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional estabeleçam que o lançamento é uma atividade vinculada, a atividade fiscalizatória demanda um âmbito de liberdade para delimitação dos “caminhos investigatórios para identificar os fatos ocorridos”¹⁸¹.

É inegável assim que os agentes responsáveis pela administração devem estruturar o procedimento fiscalizatório a partir de uma avaliação de eficiência das medidas escolhidas. No entanto, como se trata de atividade 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. Como já destacado ao longo desse trabalho, a necessidade de sopesamento de bens jurídicos que se contrapõem no caso concreto reduz a importância do raciocínio baseado na eficiência da medida.

Isso significa que se os dados necessários para avaliação dos fatos ocorridos podem ser encontrados em declarações prestadas à administração tributária, não há motivos para instauração de procedimento de acesso às informações bancárias dos contribuintes – mais gravoso do ponto de vista da intimidade. Se a legislação prevê um regime ordinário de fiscalização e um regime específico (que permite a atuação mais incisiva das autoridades fiscais – mais oneroso do ponto de vista da liberdade econômica), este somente pode ser utilizado diante da verificação de requisitos que o justifiquem, ainda que possa ser considerado mais eficiente na tarefa de averiguar o cumprimento da legislação tributária.

Existe interessante julgado do Supremo Tribunal Federal¹⁸², no qual, em sede de *habeas corpus*, entendeu-se que a atuação das autoridades tributárias que, sem autorização judicial, apreenderam os livros contábeis, fiscais e memórias de computadores em escritório de contabilidade não respeitava o direito individual à inviolabilidade de domicílio prescrita na Constituição Federal de 1988 (artigo 5º, XI). É relevante observar que o aumento da eficiência da administração tributária nas ações de fiscalização sem a necessidade de manifestação judicial é indiscutível, já que permitiria a apreensão de documento de modo

¹⁸⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 46; MARINS, James. *Direito processual...* (op. cit., p. 174-175).

¹⁸¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais...* (op. cit., p. 19).

¹⁸² HC 82788, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 12/04/2005, DJ 02/06/2006.

mais célere. No entanto, a argumentação baseada na eficiência administrativa não pode ser utilizada, sob pena de reverter a finalidade subjacente de proteção dos indivíduos em face do próprio Estado.

O que deve ficar claro é que se existirem requisitos, definidos por uma regra protetiva ao contribuinte, para utilização de medidas que proporcionem melhores resultados do ponto de vista da administração tributária, não é dado ao agente da fiscalização flexibilizar as exigências legais, ainda que para atuar de maneira mais eficiente. Se há uma regra jurídica que veda determinado ato estatal com a finalidade de proteger o contribuinte, o agente administrativo fiscal não pode sustentar a legalidade da medida com base na eficiência. Isso iria de encontro à razão subjacente da norma com função protetiva. As razões relacionadas à eficiência da prática administrativa ficam excluídas da apreciação do aplicador, por conta do caráter heterolimitador da legalidade¹⁸³. O administrador não tem autorização para ponderar se é melhor a medida estatal mais eficiente ou a proteção do indivíduo porque o legislador já definiu (além dos demais aspectos positivos para observância de regras¹⁸⁴).

Por outro lado, se as limitações à fiscalização decorrem de princípios jurídicos como a liberdade econômica ou moralidade administrativa, a estruturação da atuação administrativa tributária com base num raciocínio de eficiência também tem pouca relevância, já que é necessário ponderar finalidades que se contrapõem. Não é a eficiência administrativa que auxilia nesse modo de aplicação do Direito, mas o postulado aplicativo da proporcionalidade¹⁸⁵.

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 norma que exige do administrador a avaliação das possibilidades de ação de modo a alcançar resultados satisfatórios não tem relação com a força probante dos elementos de fato que estão à disposição, ou seja, não existe um reforço ao conjunto probatório em virtude da existência de uma norma que exige eficiência na atividade administrativa de fiscalização.

A inspeção tributária não tem por objetivo arrecadar uma quantidade maior de tributos, mas averiguar se a legislação tributária foi observada pelos contribuintes. A determinação dos fatos não se adequa a um raciocínio baseado na eficiência. Eficiência administrativa não pode significar efetivação de um índice arrecadatário ou busca pelo

¹⁸³ ÁVILA. *Teoria dos princípios...* (op. cit., p. 136)

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 139-141.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 220-223.

cumprimento da meta de autuações. Repita-se: o dever de eficiência administrativa, norma prevista na Constituição de 1988, não influencia na valoração do conjunto de provas com a finalidade de se alcançar um resultado pretendido. É como bem explanado por James Marins, “A moralidade deve ser atendida, assim como a eficiência do servidor, esta última muitas vezes mal compreendida, ao se entender cegamente que equivaleria no campo da tributação ao aumento no número de autuações fiscais e arrecadação”¹⁸⁶.

No âmbito da Receita Federal do Brasil, as operações de fiscalização são mensuradas a partir do encerramento do procedimento “com resultado” – que indica a autuação do contribuinte fiscalizado, e “sem resultado” – no qual não houve lançamento tributário. Existem metas relacionadas aos procedimentos de fiscalização em três âmbitos da organização interna: metas para a Região Fiscal (meta regional), meta para a unidade administrativa (meta local) e meta para cada auditor-fiscal responsável por uma fiscalização (meta individual). Embora as metas individuais das autoridades não sejam influenciadas pelo encerramento com autuação fiscal, a arrecadação impacta na avaliação do cumprimento das metas regionais e locais.

O que se percebe com esse modelo de medição da atuação administrativa é que fatores¹⁸⁷ como cumprimento das metas estipuladas, eventual pressão dos chefes das unidades e desconfiança¹⁸⁸ generalizada dos contribuintes vêm sendo considerados na valoração dos elementos de prova colhidos nos procedimentos de fiscalização e na qualificação jurídica, de modo a resultar no aumento do número de encerramentos “com resultado”. Esse desvirtuamento da avaliação foi destacado por Rodrigo Lopes Araújo¹⁸⁹, “há indícios que as metas se tornaram um fim em si mesmo, não mais servindo como medição de um resultado a ser atingido – no caso, a eficiência da fiscalização –, mas sim o próprio resultado”.

A fixação de metas para avaliação do desempenho de servidores e órgãos tributários deve servir apenas como parâmetro para colheita de dados relativos à atividade administrativa. Essas informações podem subsidiar eventuais modificações nos procedimentos administrativos ou mesmo fundamentar propostas de alterações legislativas. O essencial é que o dever de eficiência administrativa não impõe que eventuais metas devam

¹⁸⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário...* (op. cit., p. 230).

¹⁸⁷ ARAÚJO, Rodrigo Lopes. “*In dubio pro fisco*”: *fatores...* (op. cit., p. 24-39).

¹⁸⁸ LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. Controlabilidade semântico-argumentativa como limite à arbitrariedade da fiscalização. *Justiça em Revista*, Belo Horizonte, n. 10, nov., p. 6, 2012.

¹⁸⁹ ARAÚJO, Rodrigo Lopes. “*In dubio pro fisco*”: *fatores...* (op. cit., p. 43).

ser alcançadas a qualquer custo.

2.3.2.2 Sigilo de dados bancários e o acesso direto das administrações tributárias

O acesso direto aos dados bancários dos contribuintes pelas administrações tributárias é um assunto que faz parte do conjunto de prerrogativas a limites da atividade fiscalizatória tributária. Como recentemente o Supremo Tribunal Federal modificou sua jurisprudência acerca da matéria considerando como um dos argumentos justificadores da decisão a eficiência administrativa resultante do afastamento da análise judicial prévia, é interessante fazer exame do modo de argumentação realizado e sua adequação aos fundamentos constitucionais citados.

O tema da proteção aos dados bancários é complexo e possui diversos aspectos que devem ser considerados para uma análise global da questão. Existem posições doutrinárias divergentes sobre (I) qual o fundamento no ordenamento jurídico para a proteção¹⁹⁰; (II) sobre o âmbito de proteção aos dados guardados pelas instituições bancárias¹⁹¹; e especialmente (III) sobre a necessidade de autorização judicial para acesso por órgãos estatais¹⁹².

O objetivo desse breve tópico não é, naturalmente, avaliar cada um dos pontos que cercam a proteção aos dados bancários dos contribuintes, mas analisar como o argumento baseado na eficiência administrativa foi utilizado por alguns ministros do Supremo. Isso é relevante porque o dever de eficiência administrativo contribuiu para afastar a exigência de autorização judicial para acesso a essas informações pelas administrações tributárias, fixada em julgamento anterior do STF.

¹⁹⁰ Enquanto Ives Gandra da Silva Martins defende a proteção pelos incisos X e XII do artigo 5º da CF (Sigilo bancário em matéria fiscal. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, ano 3, n. 12, p. 68, jul./set., 1995.); João Frazão de Medeiros Lima sustenta que não há proteção em nível constitucional (apud MORAES, Thaís Chanes de. Sigilo Bancário e as Hipóteses de Quebra na Lei Complementar nº 105/2001. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 33, p. 488).

¹⁹¹ Enquanto Thaís Chanes de Moraes divide os dados bancários em três níveis de aprofundamento (O Fim de uma Era do Sigilo Bancário no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 35, São Paulo: Dialética.); Fernando Facury Scaff e Michel Haber Neto tratam as informações bancárias de modo generalizado (SCAFF, Fernando Facury; HABER NETO, Michel. Sigilo bancário e fiscalização tributária: análise de constitucionalidade do art. 6 da lei complementar n. 105/01. *Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann*, 2016).

¹⁹² Enquanto Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho defende o acesso direto pelas administrações tributárias (Sigilo bancário e fiscal na República Federativa do Brasil. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 11, n. 64, p. 15, jul./ago. 2013.); Arnaldo Wald entende que existe a reserva de jurisdição (WALD, Arnaldo. Sigilo bancário e os direitos fundamentais. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, ano 6, n. 22, p. 26-31, jan./mar., 1998.).

No julgamento do RE 938.808/PR¹⁹³, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que a inviolabilidade de dados prevista no inciso XII, do artigo 5º, da Constituição¹⁹⁴ incluía as informações sobre as pessoas físicas e jurídicas armazenadas pelas instituições financeiras, de modo que a legislação infraconstitucional que permitisse aos fiscos o acesso sem o crivo prévio do Poder Judiciário estaria em desacordo com os preceitos constitucionais. Com base nesse julgado, ficou estabelecido que “a regra era a privacidade quanto (...) aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário”.

Posteriormente, ao julgar o RE 601.314/SP¹⁹⁵, com repercussão geral, o Supremo modificou o entendimento afastando a exigência de manifestação prévia do Judiciário para que as administrações pudessem ter acesso às informações bancárias. O ministro Luís Roberto Barroso, após explanação sobre as dificuldades inerentes à atividade de tributação diante da sociedade de massa e analisando movimentos internacionais que defendem maior transparência e cooperação fiscal, mencionou expressamente “os princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na cobrança de créditos tributários” para defender a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/01. O ministro Teori Zavascki, embora não tenha fundamentado com base na eficiência enquanto norma constitucional, explicou que vedar a solicitação direta dos dados bancários apenas impede que as autoridades fiscais realizem, “com eficiência, a fiscalização da correção das informações, que já são obrigatoriamente prestadas nas declarações anuais”. Na mesma linha, a ministra Rosa Weber identificou um ganho “em eficiência no Sistema Tributário” ao permitir “o acesso a documentos, livros e registro das instituições financeiras”. Por fim, a ministra Carmem Lúcia justificou expressamente a desnecessidade de autorização judicial por conta da eficiência administrativa, quando disse “realmente nem pelo princípio da eficiência da Administração Pública necessitaria dessa reserva de jurisdição”.

É preciso deixar claro que permitir à administração tributária a ampliação dos seus poderes fiscalizatórios obviamente traduz um ganho potencial de eficiência na realização das atividades tributárias. Dispensar a avaliação judicial para ter acesso a informações que podem ser relevantes numa fiscalização provoca um aumento na celeridade do cumprimento

¹⁹³ RE 389808, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe 09/05/2011.

¹⁹⁴ XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

¹⁹⁵ RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe 15/09/2016.

das atribuições. A questão, no entanto, é que a reserva de jurisdição não é uma formalidade sem qualquer fundo material. Como destacado por Scaff e Haber Neto¹⁹⁶, existe “uma noção equivocada de que a função da garantia constitucional do sigilo bancário é unicamente a de servir de instrumento para permitir que o contribuinte se esquive do pagamento de tributos devidos”.

Existe uma finalidade constitucional de preservação da privacidade dos indivíduos. É preciso compreender que a autoridade fiscal é parte na relação jurídico-tributária e exigir a autorização judicial para verificação de dados que envolvem aspectos da personalidade (que permitem identificação de preferências de consumo, hábitos, estratégia comercial, carteira de clientes)¹⁹⁷ é a garantia da equidistância para proteção da privacidade dos contribuintes.

E não é possível afastar uma escolha de proteção da privacidade realizada pelo legislador em detrimento da eficiência da administração meramente pela atividade interpretativa. Como destacado ao longo deste trabalho, o peso argumentativo da eficiência administrativa em face de argumentos linguísticos somente pode prevalecer se acompanhado da finalidade subjacente da norma que está sendo restringida. No caso em tela, o bem jurídico protegido pela inviolabilidade de dados é a privacidade dos contribuintes, ou seja, a finalidade de exigir a manifestação judicial prévia é preservar que informações pessoais não sejam acessadas por decisão exclusiva de uma parte interessada na fiscalização. A eficiência da administração tributária decorrente da ampliação das prerrogativas, no entanto, vai em direção contrária a esse fim.

Uma das funções desse direito fundamental é defensiva em face do Estado. A escolha do legislador constitucional pela proteção do âmbito de privacidade do indivíduo é desconsiderada em favor de uma nova ponderação realizada pelo Judiciário, que preferiu o aumento de eficiência da atividade fiscalizatória. Por conta disso, justifica-se a observação (com referência também a duas outras decisões do STF – HC 105.959/DF e HC 126.292/SP) do ministro Celso de Mello no RE 601.314/SP: “registrou-se – e digo isto com todo o respeito – preocupante inflexão hermenêutica, de índole regressista, em torno do pensamento jurisprudencial desta Suprema Corte no plano sensível dos direitos e garantias individuais”.

2.3.2.3 Obrigações acessórias

¹⁹⁶ SCAFF, Fernando; HARBER NETO, Miguel. *Sigilo Bancário e Fiscalização Tributária...* (op. cit., p. 584).

¹⁹⁷ MORAES, Thaís Chanes de. *O Fim da Era do Sigilo...* (op. cit., p. 416).

Obrigações acessórias são as prestações de fazer ou não fazer que são estabelecidas na legislação tributária com a finalidade de possibilitar a arrecadação tributária ou a atividade fiscalizatória, nos termos do § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional¹⁹⁸. A qualificação “acessória” indica a relação de instrumentalidade¹⁹⁹ que essas prestações mantêm com a cobrança de tributos, de modo que, embora possam ser exigidas de pessoas que não têm obrigação de pagar determinado tributo, sempre devem servir como instrumento para a arrecadação de algum tributo.

O Código Tributário não traz maiores especificações em relação aos requisitos para instituição de obrigações acessórias, simplesmente estabelecendo que devem ser definidas pela legislação tributária (expressão de significado amplo nesse diploma, abrangendo normas infralegais) e no “interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos”. A “abstração e generalidade”²⁰⁰ dos dispositivos do CTN e a divisão da competência tributária em mais de cinco mil entes tributantes (considerando a União, os estados e todos os municípios brasileiros), dentre outras questões²⁰¹, formaram um cenário de elevada quantidade e complexidade de obrigações acessórias, que impactam na atividade econômica desenvolvida no país.

Apenas a título de exemplo, é possível citar estudo publicado em 2014 pela PriceWaterhouseCoopers que concluiu que o Brasil é o país que exige maior tempo para cumprimento adequado das obrigações tributárias acessórias, em média 2.600 horas por ano²⁰². É por esse motivo que os custos de conformidade – expressão que alberga os custos necessários para o cumprimento da legislação tributária – e os limites jurídicos vem sendo bastante estudados pela doutrina da matéria tributária.

Considerando o tema do presente estudo, é preciso analisar se a eficiência administrativa deve ser um fator considerado para o estabelecimento das obrigações acessórias pelas administrações tributárias. O dever de eficiência administrativa tem o

¹⁹⁸ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. (...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

¹⁹⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. 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, p. 721.

²⁰⁰ HALAH, Lucas Issa. Os Limites e Fundamentos das Obrigações Tributárias Acessórias e de Terceiros. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 35, p. 318.

²⁰¹ Hugo de Brito Machado cita o comodismo das administrações tributárias. (Princípio da eficiência em matéria tributária. MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 2006, p. 58).

²⁰² PriceWaterhouseCoopers. *Paying Taxes 2014: The global picture. A comparison of tax systems in 189 economies worldwide*, p. 21. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>> Acesso em: 20 maio 2018.

condão de ampliar as prerrogativas de instituição de deveres instrumentais?

Apesar de desempenharem papel relevante como instrumentos para a fiscalização e arrecadação de tributos²⁰³, as obrigações acessórias geram efeitos negativos em relação a princípios estabelecidos pelo ordenamento jurídico em geral. Privacidade (prestação de informação de caráter pessoal para os órgãos responsáveis pela fiscalização), livre iniciativa (prestação de declarações, emissão de notas fiscais e registros em livros fiscais demandam custos para realização – estima-se que os contribuintes de ICMS em São Paulo em 2006 gastavam de 2% a 5% das receitas para impressão, emissão e guarda dos papéis²⁰⁴) e livre concorrência (incentivo indesejado à informalidade e as dificuldades dos custos de conformidade aos pequenos e médios empresários²⁰⁵) são exemplos de bens jurídicos protegidos constitucionalmente que podem ser restringidos pela instituição de obrigações instrumentais à tributação.

Considerando essas observações, a instituição de obrigações acessórias não pode ser realizada livremente, já que deve guardar relação com o tributo que pode ser exigido ou com os requisitos para fruição do benefício tributário (expressão aqui utilizada em sentido amplo para designar qualquer tipo de redução na cobrança de tributos), como já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça²⁰⁶. O essencial é que não é possível exigir a prestação de informações que não possuam qualquer utilidade para o órgão tributário²⁰⁷ – é necessário que haja adequação entre meio (obrigação acessória) e o fim (cobrança de tributos). Se existe importância para averiguação dos cumprimentos dos requisitos de alguma imunidade ou para verificação da ocorrência de fato gerador de algum tributo da sua competência, é possível à administração tributária estabelecer a obrigação. A relevância²⁰⁸ das informações demandadas para a cobrança dos tributos da competência do órgão é um requisito para sua

²⁰³ Não é possível assim concordar com Marilene Talarico Martins Rodrigues que afirmou que “Quanto maiores forem as obrigações tributárias acessórias, maiores serão os gastos da Administração para a fiscalização” (Princípio da eficiência em matéria tributária. MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 2006, p. 111).

²⁰⁴ 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, p. 145.

²⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípio da eficiência em matéria...* (op. cit., p. 57-59).

²⁰⁶ REsp 1096712/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 06/05/2009; REsp 1116792/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 14/12/2010.

²⁰⁷ 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, p. 6.

²⁰⁸ HALAH, Lucas Issa. *Os Limites e Fundamentos...* (op. cit., p. 332).

exigência.

Além disso, não é possível restringir de modo excessivo nenhum direito fundamental ainda que isso implique a obtenção de dados relevantes para o cumprimento das atividades de fiscalização. Como destacado, a exigência da prestação contínua de informações às administrações tem impactos sobre bens jurídicos protegidos pelo ordenamento jurídico, especialmente considerando as características do sistema tributário brasileiro. Desse modo, os postulados da proporcionalidade²⁰⁹ e da proibição de excesso têm papel relevante na delimitação de eventual de restrição exagerada de algum direito fundamental.

O dever de eficiência administrativa condiciona a exigência de informações, especialmente na verificação da adequação da medida à cobrança de tributos, mas é inegável que tem papel secundário por conta dos efeitos negativos que as obrigações acessórias causam em relação a direitos fundamentais como privacidade e livre iniciativa. Não há efeitos ampliativos em relação às prerrogativas de fiscalização, portanto. Nessas situações é preciso avaliar tanto o grau de finalidade administrativa que está sendo promovida quanto as restrições geradas aos bens jurídicos protegidos, de modo que a proporcionalidade tem relevância na verificação de eventual abuso por parte das administrações tributárias.

²⁰⁹ PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2014.

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 Pedrosa. *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: exequibilidade 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 em 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 Ferreira. 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.