

Economic Analysis of Law Review

As Dimensões do Princípio da Eficiência em Matéria tributária

The Dimensions of the Principle of Efficiency in Tax Matters

Carlos Renato Cunha¹
Universidade Católica de Brasília

RESUMO

Artigo que visa analisar o tema da aplicação do Princípio da Eficiência Administrativa em matéria tributária, partindo das tratativas da doutrina do Direito Tributário sobre a matéria para delinear, num esforço analítico, suas diversas dimensões, em relação aos sujeitos envolvidos, ao seu escopo e ao seu critério de medição. Trata-se de tema pouco estudado pela doutrina especializada, razão pela qual considera-se relevante o presente estudo. Conclui que se pode falar do valor eficiência no campo tributário sob diferentes enfoques, seja em relação ao sujeito e a seu objeto, sendo que parcela da doutrina compreende-o como um princípio instrumental, que serve ao atendimento de outros princípios jurídicos, enquanto que outros entendem existir vinculação a uma finalidade específica, como, por exemplo, alcançar o bem comum.

Palavras-chave: Princípio da Eficiência Administrativa – Eficácia Administrativa.

JEL:

ABSTRACT

Article that aims to analyze the theme of the application of the Principle of Administrative Efficiency in tax matters, starting from the dealings of the Tax Law literature on the matter to outline, in an analytical effort, its various dimensions, in relation to the subjects involved, its scope and to your measurement criteria. This is a topic little studied by specialized doctrine, which is why this study is considered relevant. It concludes that one can speak of the value of efficiency in the tax field under different approaches, be it in relation to the subject and its object, and part of the doctrine understands it as an instrumental principle, which serves the fulfillment of other legal principles, while others they understand that there is a link to a specific purpose, such as achieving the common good.

Keywords: Principle of Administrative Efficiency – Administrative Effectiveness.

R: 25/04/20 **A:** 28/09/20 **P:** 31/08/20

¹ E-mail: carlosrenato80@gmail.com
216

1. Introdução

O tema da aplicação do Princípio da Eficiência Administrativa no campo tributário não é muito estudado pela doutrina, apesar de há muito eficiência e tributação manterem uma relação próxima. Se não no âmbito jurídico, é uma preocupação natural na economia, desde, ao menos, ADAM SMITH (1996, p. 262-264).

Há, contudo, um vasto campo de interessantes questionamentos, que buscaremos aqui esmiuçar.

Para tanto, buscaremos apresentar como a dogmática tributária brasileira tem se posicionado sobre o tema, passando a um esforço analítico de demonstrar as diversas dimensões do Princípio da Eficiência no campo da tributação, seja em relação aos sujeitos envolvidos, ao seu escopo e ao seu critério de medição.

Foquemos inicialmente, contudo, numa breve exposição sobre a visão da doutrina em solo nacional acerca do tema.

2. O Princípio da Eficiência Administrativa

O sentido lexicográfico de “eficiência” aponta para uma sinonímia com o sentido de “eficácia” (GABARDO, 2002, p. 23). Ainda assim, BATISTA (2012, p. 91-92) aponta que se pode extrair uma sutil diferença entre os conceitos: enquanto a “eficiência” privilegia a ação, a “virtude de produzir um resultado”, a “eficácia” aponta para que “este resultado seja bom”, para a qualidade do resultado.

A ciência que mais trabalhou a noção de eficiência foi a Economia, que, de forma geral, a conceitua como “alcançar resultados a partir dos menores ‘inputs’ possíveis, ou, o que dá no mesmo, alcançar o maior ‘output’ possível a partir de determinados recursos”, ou seja, “alcançar os melhores resultados possíveis a partir de recursos limitados” (CARVALHO, 2013, p. 65).

Há várias análises sobre a eficiência na área econômica. Como ensina MATHIS (2010, p. 31), a definição da eficiência sempre foi uma preocupação da Economia do Bem-Estar, focada no desenvolvimento de critérios de medição da política econômica e sistemas de regulação econômica. Em tais análises, uma questão metodológica sempre colocada foi a escala de medição do bem-estar individual e coletivo, em que autores clássicos, como Pigou, tentavam fazê-lo conforme as mudanças de utilidade experimentadas por indivíduos como o resultado das mudanças em sua situação econômica, utilizando uma escala cardinal, até que um proponente de uma nova teoria do bem-estar passou a utilizar uma escala ordinal para o conceito de utilidade, em diferentes *status* de melhor, pior ou igual: falamos de Vilfredo Pareto (1848-1923) (PARETO, 1996, p. 154-157; MATHIS, 2010, p. 31-32).

Para Pareto, em relação a escolhas individuais, uma situação ou interação é “eficiente” (Pareto eficiente, no jargão econômico) quando um indivíduo, pelo menos, fica em situação melhor do que antes e nenhum em situação pior; e é “ótima” (Pareto ótima) quando não se pode promover uma alteração sem que um dos indivíduos piore de situação (VARIAN, 2006, p. 15-

16; CARVALHO, 2013, p. 65; TORRES, 2006, p. 71). Todavia, é complexa a aplicação de tal teoria ao Direito.²

A modificação no critério de Pareto foi realizada nos anos 30 do século passado, pelos economistas britânicos Nicholas Kaldor e John R. Hicks, ao refletirem sobre uma situação típica do Direito: a decisão com base na ponderação de interesses em conflito (MATHIS, 2010, p. 39). São situações não-paretianas, em que o benefício geral pode levar à piora da situação de um grupo ou indivíduo. Na eficiência Kaldor-Hicks, “uma utilidade é maximizadora se os ganhos dos vencedores (*winners*) são suficientes ou maiores para compensar as perdas dos excluídos (*losers*)” (CALIENDO, 2009, p. 74). O indivíduo que sai perdendo em uma interação pode vir a ser compensado pelo que ganhou: como aponta CARVALHO (2013, p. 66), esse é o próprio caso da tributação, “que deixa a todos os contribuintes em situação pior financeiramente, porém potencialmente recompensável em vista dos serviços públicos que a receita tributária possibilita”.

As complexidades conceituais da noção de “eficiência” foram trazidas com força para a doutrina brasileira quando da inclusão do Princípio da Eficiência no *caput* do art. 37 do Texto Constitucional, pela EC n. 19/1998. Pode-se afirmar que tal modificação foi inicialmente recebida com desconfiança pela doutrina administrativista brasileira, como recordam NOHARA (2012, p. 215) e GABARDO (2002, p. 35).

Para NOHARA (2012, p. 148), a intenção da Reforma se orientava mais para o foco na eficácia – uma vez que se buscava o controle de resultados, para satisfação do cliente-consumidor dentro do modelo gerencial de gestão pública, mas a interpretação dada pela doutrina quanto ao Princípio da Eficiência inserido no art. 37 da CF/88 foi em caminho diverso, afastando-se do foco exclusivamente economicista. Afinal, eficiência, para o gerencialismo, apontava para a relação entre custos e benefícios; todavia, tais benefícios podem ter conteúdos diversos, não só econômicos, daí surgindo a pergunta: eficiente relativamente a que objetivo? Trata-se de um conceito instrumental, que pode atender a fins variáveis (MENDES, 2012, p. 368; NOHARA, 2012, p. 92).

Teve-se, então, na doutrina, uma espécie de alforria da “eficiência” em relação às suas origens econômicas e da Administração privada, “buscando harmonizá-lo com outros valores igualmente previstos na Constituição” (NOHARA, 2012, p. 205). Com isso, “foi possível observar, paulatinamente, que não seria tal princípio ensejador de nenhum perigo ao regime jurídico administrativo consagrado na Constituição Federal de 1988” (GABARDO, 2003, p. 341).

A previsão expressa do Princípio da Eficiência no Texto Constitucional, como cediço, data de 1998. Não se pode afirmar, contudo, que se tratava de uma verdadeira inovação: para vários autores, a Eficiência já se encontrava implicitamente prevista em nosso ordenamento jurídico (MORAES, 1999, p. 25; NOHARA, 2012, p. 147; GABARDO, 2002, p. 88; ÁVILA, 2006, p. 430-431).

² “[...] a eficiência de Pareto está intimamente ligada às condições do mercado ideal. E o critério de Pareto só pode ser aplicado quando as transações são voluntárias [...]. Na esfera do direito, onde o Estado pode aplicar compulsoriamente, normalmente o critério do Pareto, que é baseado no livre arbítrio, não é diretamente aplicável.” (MATHIS, 2010, p. 35). No original: “*So Pareto efficiency is closely linked with the conditions of the ideal market. And the Pareto criterion can only be applied where transactions are voluntary. For people have more sense than to consent to a transaction which leaves them worse off. In the sphere of law, where the state can apply compulsion, normally the Pareto criterion, which is based on free will, is not directly applicable.*”

Nesse sentido, para ÁVILA (2006, p. 430-431), a exigência de eficiência já se encontrava prevista no texto da Constituição da República antes do advento da EC n. 19/1998, que incluiu a previsão, de forma expressa, no *caput* do art. 37; para tanto, alude à redação do inciso II do art. 74 da CF/88. Referido autor rememora, ainda, a previsão do § 7º, do art. 144, que prevê o dever da lei que disciplinar a organização e o funcionamento dos órgãos de segurança pública, prezar pela eficiência de suas atividades.

Vale dizer, o valor “eficiência”, ou, em outras palavras, o dever de atuação eficiente da Administração Pública, inclusive a tributária, na consecução de seus objetivos, encontrava guarida no texto original da CF/88, pelo que a EC n. 19/98 não inovou no particular. Afinal, se na “esfera privada, a eficiência é uma opção apresentada ao alvedrio do empreendedor, que pode, se quiser, ser ineficiente e até mesmo perdulário”, trata-se de algo impensável na Administração Pública, no ideário do “modelo republicano e democrático de Estado” (GABARDO, 2002, p. 21).

Posteriormente, com a EC n. 42/2003, isso foi reforçado, no campo tributário, pelas previsões do art. 37, XXII e art. 52, XV, da CF/88. Ainda mais recentemente, teve-se a inclusão do inciso LXXVIII, ao art. 5º, da CF/88, pela EC n. 45/2004, que prevê o dever da razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de seu trâmite, no âmbito judicial e administrativo, nítida dimensão da eficiência em relação ao tempo.

GABARDO (2002, p. 24-28), após apontar uma simplificação equivocada na equiparação do conceito de eficiência com os de “eficácia” e “efetividade”, localiza-a entre as ideias de “racionalização” e “produtividade”, neste último caso podendo-se encontrar sentido equivalente, mais amplo ou mais restrito em relação à “eficiência”, entendida esta como o resultado de “uma relação entre meios e fins”: equivalente, se pensada a produtividade como a relação meios/custos; mais amplo, se entendida como a soma entre eficácia e eficiência; mais restrito, se entendida como o próprio produto. Ele aponta, ainda, casos de uso da eficiência reduzida a alguns de seus atributos, como a celeridade e a economicidade (GABARDO, 2002, p. 28-29). Conclui o autor, que “englobam a eficiência vários outros conceitos afins, tais como a eficácia, a efetividade, a racionalização, a produtividade, a economicidade e a celeridade”, além dos “tradicionais princípios do bom andamento e da boa administração” (GABARDO, 2002, p. 100).

Vejamos como a doutrina tributária brasileira tem enfrentado a questão.

3. O Princípio da Eficiência Segundo a Dogmática Tributária

A migração da discussão sobre a noção de eficiência para o campo jurídico tem um percurso bem resumido por TORRES (2006, p. 71-72) e por FILLIPO (2016, p. 31), de que nos valem: Richard Posner foi o responsável ao colocar a “maximização da riqueza” (*wealth maximization*) como o objetivo da Análise Econômica do Direito, sendo a eficiência, ao lado da escolha racional e do equilíbrio, um de seus princípios fundamentais. Para Posner, a eficiência era o objetivo da sociedade, posição que, segundo MATHIS (2010, p. 191), ele abandonou posteriormente. Referido conceito foi aprimorado por RAWLS (2000, p. 71) ao tratar do princípio da eficiência identificando-o ao modelo de Pareto.

Na busca pela compreensão do Princípio da Eficiência no campo tributário, ganha relevo as contribuições do *Law and Economics*, tradição americana que reflete sobre ferramentas para análise de como as normas tributárias influenciam o comportamento dos agentes econômicos;

quais os reflexos das normas econômicas sobre a decisão dos agentes acerca de investimentos e gastos; como as normas econômicas podem auxiliar a distribuição e a produção de riquezas (CALIENDO, 2009, p. 12-13).

Referida escola, que tem por expoentes autores como Ronald Coase, Richard Posner, James Buchanam, Mises, Douglass North *etc.*, não é unificada, sendo mais um movimento com vertentes diversas: Escola de Chicago, Escola das Escolhas Públicas e Escola da Nova Economia Institucional, como ensina CALIENDO (2009, p. 14).

Na trilha dessa análise econômica, segundo POSNER (1998 *apud* CARVALHO, 2013, p. 210), há quatro requisitos para a criação de um tributo ótimo: (i) ter uma base grande de contribuintes; (ii) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; (iii) atender à isonomia e (iv) ter baixo custo administrativo, requisitos aos quais CARVALHO (2013, p. 210) acresceu um quinto: a regulação por regras de pequeno número, simples e objetivas.

É perceptível que a dogmática, quando fala da Eficiência em matéria tributária, apresenta vieses parecidos com a da doutrina administrativista diante da inclusão da “eficiência” ao *caput* do artigo 37 da Constituição Federal (CUNHA, 2019, p. 180).

MARTINS (2006, p. 31-32) alude a três aspectos da eficiência e traz um conceito tipicamente da eficiência totalizante, numa espécie de “boa administração” em matéria tributária, incluindo não só a observância da capacidade contributiva como parte de seus elementos, mas até mesmo a efetiva utilização dos valores arrecadados em montante equânime ao arrecadado, uma proporcionalidade que seria, junto com outros princípios, seu limite material.³ RODRIGUES (2006, p. 107) apresenta visão semelhante e PASIN (2006, p. 180) alude expressamente à noção de “boa administração”.

MACHADO (2006, p. 54-55) vê na eficiência um equilíbrio entre a busca da maior arrecadação com a realização do bem comum, com o mínimo de sacrifício para os contribuintes. ABRÃO (2006, p. 83-84) foca a relação custo-benefício, evitando-se formalismos ou burocracias que acarretam prejuízos, com avaliação do “custo operacional, a utilidade e o escopo da Administração Pública”. FISCHER (2006, p. 268) alude à busca de maior receita com o menor gasto, na instituição, regulamentação e atividade administrativa afeta aos tributos. Por fim, para GOLDSCHMIDT e VELLOSO (2006, p. 195), a eficiência no campo tributário é

[...] o princípio segundo o qual os Poderes Públicos devem agir cientes dos fins das normas, de modo a conferir-lhes o seu melhor desempenho, conciliando agilidade, redução de custos (economia), simplificação e transparência, atentos às exigências de comodidade, proporcionalidade, confiança e continuidade [...].

FILLIPO (2016, p. 96) apresenta em linhas gerais um conceito, que será concretizado em cada país conforme a orientação político-econômica adotada, mas com quatro elementos: a) o nível de arrecadação; b) o menor gasto com a arrecadação (de recursos e de esforços); c) o menor incômodo financeiro e obrigacional aos contribuintes; e d) a preservação dos interesses dos contribuintes.

³ “Em matéria tributária, o princípio da eficiência deve ser examinado a luz de três aspectos: 1) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados a bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade”. “O princípio da eficiência em matéria tributária, portanto, pode ser definido como ‘a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade, proporcionais ao nível impositivo”.

Pois bem. Aprofundemos a temática, com rigor analítico.

4. Distinguindo as dimensões da Eficiência Tributária

4.1 Para quem: o Contribuinte ou o Estado?

A análise do valor eficiência no campo tributário pode dar-se em relação ao Estado – é eficiente o que convém ao Estado –, em relação ao contribuinte – é eficiente o que convém ao contribuinte – ou em relação a ambos de forma conjunta.

Ao que nos consta, não se encontram defensores de uma análise focada na eficiência tributária estatal de modo exclusivo. Normalmente, o foco da análise da eficiência tributária envolve, na visão da dogmática, a inclusão do ponto de vista dos contribuintes, em maior ou menor grau, um enfoque no Direito Tributário que visa a finalidade de proteção do particular. É o que se percebe quando há afirmações de que o sistema tributário brasileiro é ineficiente pelo excesso de obrigações acessórias ou pela complexidade normativa a gerar custos econômicos aos contribuintes, por exemplo.⁴

Ao mencionar o Estado não nos restringimos ao Estado-Administração, como poderia levar a entender a literalidade do *caput* do art. 37, da CF/88. O dever de eficiência é aplicável a todas as funções estatais, sendo que GABARDO (2002, p. 18), inclusive, sugere que o mais correto seria falar de “eficiência de Estado”, e não de “eficiência administrativa”.

Obviamente que a eficiência ganha diferentes sabores conforme a função estatal analisada. Em relação à função administrativa de todos os poderes estatais, aprofundaremos alguns aspectos a seguir. Em relação à função legislativa, pode-se imaginar aspectos procedimentais e de celeridade para a rápida tramitação de projetos de lei ou de “leis” em sentido impróprio, como efetivamente existem⁵; mas não se pode afirmar que a celeridade ou a produtividade – número de leis aprovadas – sejam, *tout court*, uma demonstração de eficiência, ao menos num sentido global. O debate democrático exige sopesamento, freios a aprovações de modificações do *status quo* e, não à toa, os procedimentos de modificação constitucional exigem uma determinada lentidão.⁶

O atendimento às finalidades estatais pode exigir, ao contrário, a manutenção do *status quo*, sem nenhuma modificação legal, por exemplo. Já na função jurisdicional, não há dúvidas de que o aumento da produtividade e da celeridade – judicial ou administrativa – atendem a noções parciais da eficiência, como, aliás, reconhecido pela EC n. 45/2004 e preconizado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ de forma reiterada. Mas a efetiva solução dos conflitos, o cuidado com a qualidade e com a justiça do decidido também devem ser sopesados para o atendimento a um conceito global de eficiência.

⁴ Nesse sentido, como exemplos: MACHADO (2006, p. 58-60); MARTINS (2006, p. 39-42); TORRES (2006, p. 74-75); ABRÃO (2006, p. 87-89); RODRIGUES (2006, p. 111-112); CASSONE (2006, p. 131-132); MELO (2006, p. 146-147); GONÇALEZ (2006, p. 158-159); PASIN (2006, p. 185-186); GOLDSCHMIDT e VELLOSO (2006, p. 196-201); VARGAS (2006, p. 230); COSTA-CORRÊA (2006, p. 245-246); FISCHER (2006, p. 269); BIFANO (2017, p. 291-321). Em sentido contrário, veja-se: SARAIVA FILHO (2006, p. 304-306); ROCHA (2012, p. 185-189); FROSI (2007, p. 10); ROCHA (2006, p. 8-9); CASTELLANI (2015, p. 186).

⁵ Por exemplo, as medidas provisórias (art. 62, CF/88); leis delegadas (art. 68, CF/88); o rito de urgência em projetos de lei (art. 64, §§ 1º a 4º); aprovações de projetos de lei por comissões permanentes (art. 24 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados) *etc.* Sobre o tema da eficiência legislativa, veja-se TÔRRES (2012, p. 452).

⁶ Como é notável no procedimento do art. 60, da CF/88.

4.2 Para quê: a finalidade atingida ou o meio escolhido?

Perceba-se que desde as noções de outras ciências e mesmo no campo semântico da lexicografia, há uma intensa relação entre os termos “eficácia” e “eficiência”, ora tratados como sinônimos, ora diferenciados (CUNHA, 2019, p. 155-158). Aqui convém que façamos uma desambiguação sobre o vocábulo “eficácia” no Direito Positivo, eis que, além desse sentido de efetivo resultado no âmbito da Administração Pública – em que há proximidades com o termo “eficiência” – há também um sentido técnico bem restrito que trata da eficácia da norma jurídica, normalmente diferenciada pelos estudiosos da validade e da vigência; imaginamos que já deva ter ficado claro, estamos a tratar aqui do primeiro sentido do termo eficácia.⁷ A primeira “eficácia” é atributo do Estado; a segunda, da norma jurídica.

Entendemos que “eficácia” e “eficiência” são conceitos diferentes, ambos fazendo parte do campo semântico do vocábulo “eficiência” em nosso direito positivo. Para diferenciá-los e para evitar a ambiguidade do termo “eficácia” (nos sentidos de “eficácia estatal” e de “eficácia da norma jurídica”), utilizaremos a seguinte convenção semântica: a) “*eficiência*” como o gênero a abranger todas essas dimensões preocupadas com os “meios” e os “fins”; b) “*efetividade*” como sinônimo de “eficácia”, ligada à busca dos “fins”; e c) “*eficiência em sentido estrito*” com as específicas dimensões do princípio afetas aos “meios”.⁸

Quando se toca no tema de finalidades da Administração Pública, chegamos ao tormentoso tema do “interesse público” e suas facetas. A necessária fundamentação da atuação estatal num interesse público primário, opinião que podemos considerar consensual no âmbito do Direito Administrativo, é também a posição defendida por DACOMO (2009, p. 84-85) como uma das notas relevantes do Princípio da Eficiência: a consecução do interesse público secundário para a viabilização do interesse público primário, o que, com outras palavras, também é a opinião de MACHADO (2006, p. 53).

Mas, independentemente da eleição entre meios ou fins, outro ponto que se coloca é: para que fins serve a Eficiência Tributária? Parte da doutrina compreende-a como um princípio instrumental, que serve para qualquer fim e que, por isso mesmo, serve ao atendimento de outros princípios jurídicos, tal como a igualdade ou a capacidade contributiva (TORRES, 2006, p. 69; ÁVILA, 2009, p. 91-95). Para outros, há vinculação à finalidade específica, que faz parte de sua ontologia jurídica, como, por exemplo, alcançar o bem comum (MACHADO, 2006, p. 53). A finalidade arrecadatória é amplamente rechaçada como o objetivo da eficiência (MARTINS, 2006, p. 33-38; RODRIGUES, 2006, p. 109).⁹ Afinal, “[e]ficiência pública não significa lucratividade. Esta até pode ser um acessório, ou melhor, uma decorrência (e, somente, em algumas específicas situações, entretanto jamais uma prioridade”, assevera FISCHER (2006, p. 261).

MENDES (2012, p. 362), ao refletir sobre quais os resultados que se busca por meio do direito que poderiam servir como metas a serem alcançadas para compreensão do Princípio da Eficiência, recorda que tanto na Economia quanto na Ciência da Administração, principalmente na primeira, os resultados e os custos são medidos em termos materiais, patrimoniais ou

⁷ Nesse sentido estrito, eficácia do Direito é o atributo das normas jurídicas serem efetivamente observadas e aplicadas (KELSEN, 2003, p. 237).

⁸ BATISTA (2012, p. 176-182) utiliza os termos “eficácia” e “eficiência *stricto sensu*” como partes do gênero “eficiência *lato sensu*”.

⁹ Em sentido contrário: ICHIHARA (2006, p. 168-170). FILLIPO (2016, p. 96-97) considera a arrecadação como uma das finalidades a serem atingidas pela eficiência tributária, mas não a única.

monetários, o que, se bem seja verdade para os custos e para vários dos resultados da Administração Pública, é colocado em dúvida como o critério mais apropriado para dimensionar uma atuação estatal eficiente.

Como visto, há muitas “eficiências”. Isso não é diferente, quando transplantamos a reflexão para a área tributária, com um caráter analítico. Note-se que, aqui, não analisaremos essas diferentes dimensões de forma crítica, nem levando em consideração os limites à eficiência.

Iniciemos com a dimensão da “eficácia”, que visa o efetivo atingimento da finalidade proposta. Quanto ao sujeito “Estado”, as finalidades podem ser muitas no campo tributário, mas pincemos as seguintes: a) a busca da arrecadação; b) o atingimento de finalidades extrafiscais e c) o respeito às garantias do contribuinte.

Se unirmos as três finalidades numa visão holística do Direito Tributário, somada à noção de “eficiência em sentido estrito”, relativa aos meios menos onerosos, teremos uma *eficiência totalizante*, próxima à noção da *boa administração* de que tratam os administrativistas. Defendendo esse sentido amplíssimo do Princípio da Eficiência, podemos citar, exemplificativamente: SOUZA (2015, p. 33)¹⁰, BACH (2016, p. 106)¹¹, MARTINS (2006, p. 33-38)¹², MACHADO (2006, p. 53)¹³, RODRIGUES (2006, p. 107)¹⁴, PASIN (2006, p. 179)¹⁵ e COSTA-CORRÊA (2006, p. 241).¹⁶ Com um sentido um pouco diferente, também encontramos na definição de FILLIPO (2016, p. 96).¹⁷ Tem-se nesse caso o atendimento do interesse público secundário, mas atrelado ao atendimento do interesse público primário.

¹⁰ “Ser eficiente não significa ser, simplesmente, econômico. É também preferir a melhor qualidade, quantidade, em toda a complexidade necessária para ser “a melhor opção”. A eficiência seria, portanto, o meio ideal e que observa a economicidade, a proporcionalidade, a razoabilidade, a ética para a atuação estatal.”

¹¹ “Nesse sentido, podemos doravante afirmar que o Princípio da Eficiência é norma jurídica, que tem por escopo determinar que o Estado Brasileiro, quando no exercício de suas funções administrativas, legislativas e judiciais, vise sempre maximizar resultados, não em relação aos seus processos internos, mas fundamentalmente em relação ao seu “diente final”, a sociedade brasileira, especialmente no que se refere: 1) à conquista dos objetivos fundamentais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária; de garantia do desenvolvimento nacional; de erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e de promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, e; 2) a maximização da realização de direitos e garantias fundamentais e sociais constitucionalmente previstos; pretendendo sempre realizar o melhor, mais amplo e mais seguro despesa, respeitada a melhor relação de custo/benefício.”

¹² “Que contrapõe eficiência tributária, que visa a justiça fiscal e o desenvolvimento econômico e social, à eficiência arrecadatória.”

¹³ “A nosso ver, a adequada compreensão do princípio da eficiência em matéria tributária exige que se considere o objetivo da atividade de tributação sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum, porque na verdade a tributação é simplesmente uma atividade-meio, instrumental, para viabilizar a atividade-fim do Estado que consiste na prestação de serviços à comunidade.”

¹⁴ “O princípio da eficiência em matéria tributária pode ser conceituado como a atuação da administração que respeita direitos e garantias do contribuinte, com uma política tributária justa que respeita a capacidade contributiva do cidadão, com soluções adequadas no exame das questões tributárias, sem burocracia, com maior celeridade na solução das controvérsias, em obediência a uma estrutura jurídica hierarquicamente construída que parte da Constituição, indo até as decisões concretas da Administração Pública e do Poder Judiciário, passando pelo Poder Legislativo, que deve elaborar leis em conformidade com preceitos constitucionais.”

¹⁵ “Ser ‘eficaz’ – ‘qualidade de ser eficiente’ – significa perseguir a realização do bem comum.”

¹⁶ “[...] regra que informa o sistema tributário como um todo e que, por meio da valorização do valor eficiência, implica a organização racional, imparcial, neutra, transparente, eficaz, sem burocracia e de menor dispensa econômica dos meios e recursos (humanos, materiais e institucionais) necessários para a instituição, apuração, fiscalização, possível devolução e aplicação dos recursos advindos das normas tributárias [...]”

¹⁷ “[...] tributação eficiente será aquela que proporcione a maior arrecadação possível, gerando o mínimo de gastos (de recursos e esforços), causando o menor incômodo possível para os contribuintes, tanto no que diz respeito à intervenção em seu patrimônio, quanto ao esforço gerado pelo cumprimento das obrigações e na qual os interesses e a satisfação dos contribuintes sejam preservados ao máximo.”

Nesse entendimento há quem veja uma eficiência tributário-financeira na abolição de limites entre o Direito Tributário e o Financeiro, exigindo a verificação do mérito das despesas públicas como parte integrante do julgamento da Eficiência em matéria tributária (MARTINS, 2006, p. 45-49). Quanto a esse ponto, parecem maduras as observações de GOLDSCHMIDT e VELLOSO (2006, p. 206-211), que aprofundam a análise em relação a cada espécie tributária e o tipo de vinculação à destinação das receitas, entendendo que em relação aos impostos, inexistia tal possibilidade.

Transparece, a nosso ver, como uma das dimensões da efetividade tributária a *produtividade estatal*, a otimização da relação entre meios e fins para a produção máxima de *outputs* com o mínimo desgaste dos recursos escassos.¹⁸ Na realidade, a produtividade é expressão de uma visão totalizante da eficiência (a relação entre meios e fins em sua integralidade), mas num sentido mais restrito do que antes expusemos, eis que focada em relação a um determinado fim, e não ao atendimento de todas as finalidades estatais, o bem comum como um todo *etc.* Pode-se falar de produtividade em relação ao número de fiscalizações tributárias realizadas, ao total de decisões administrativas proferidas, à quantidade de atendimentos realizados, de consultas tributárias respondidas, do total arrecadado *etc.* E o referencial para se medir a produtividade se dá pela relação do número de produtos em relação a um ou vários recursos escassos (tempo, dinheiro, número de servidores *etc.*), podendo-se analisá-la seja pela maximização dos resultados, seja pela minimização do emprego de tais recursos, como recorda BATISTA (2012, p. 184).¹⁹

Com o foco exclusivo na “arrecadação”, poder-se-ia falar de uma “*efetividade ou produtividade arrecadatória*”: arrecadar o máximo, pouco importando ou importando pouco os meios. Seria até possível, nesse campo, fazer um paralelo pouco realizado com a situação do contribuinte: o Estado também faz, ou deveria fazer, um planejamento tributário. Aqui o foco é o atendimento de claríssimo interesse público secundário.

Obviamente, não estamos dizendo que não importam os meios para que se maximizem as receitas; apenas que é possível analisar essa faceta da eficiência de forma analiticamente decomposta (BATISTA, 2012, p. 189). Numa visão mais global da eficiência, que leve em consideração ao atingimento dos demais fins de interesse público, o que importa é a diminuição da diferença entre a tributação juridicamente potencial e a efetiva, com o combate à evasão e inadimplências tributárias, tendo total razão BATISTA (2012, p. 189), quando assevera:

[...] a receita deve ser maximizada. Entretanto, não se trata de proporcionar a maior carga tributária possível, e muito menos o contrário. O que se exige é que a carga tributária legalmente devida flua efetivamente para o Estado, ou seja, que a distância entre a tributação juridicamente devida e o aporte real de recursos tributários aos cofres públicos seja minimizada.

Não só, mas também a utilização eficiente de instrumentos de exoneração tributária: as renúncias de receita entram no cálculo da efetividade arrecadatória e reclamam o atendimento de interesses públicos primários (BATISTA, 2012, p. 190).

Sob a óptica do contribuinte, poderíamos imaginar como uma das finalidades a busca pela menor carga tributária possível. Essa seria a “*eficácia ou efetividade tributária do contribuinte*”. Aqui adentra-se na ampla discussão sobre o planejamento tributário e suas diferenciações, como o abuso, a elisão e a evasão fiscais.

¹⁸ Recordamos que BATISTA (2012, p. 183-184) vê a produtividade como uma das características da eficiência em sentido estrito.

¹⁹ Note-se que referido autor inclui esse aspecto na análise da economicidade, o que não nos parece adequado.

4.3 Por qual meio: custo, tempo ou procedimento?

Diminuir a energia necessária (*input*) para que se consiga o resultado almejado (*output*) é uma das facetas da eficiência em sentido estrito, preocupada com os “meios”. Na ideia da escassez de recursos, que é princípio básico da Economia, as escolhas se colocam em face de recursos escassos (*inputs*), mas essa noção vai muito além da pecúnia, ainda que a abranja, obviamente (NUSDEO, 2005, p. 27-30).

Podemos imaginar como recursos escassos a serem objeto de uso eficiente muitas coisas, mas cremos que no restrito caso da atuação administrativa, podemos restringir a análise a três delas: o custo pecuniário, o tempo e o número de atos de um procedimento. Cada um desses critérios nos oferece uma diferente dimensão semântica da eficiência, que possuem zonas semântico-pragmáticas de convergência e de distanciamento entre si.

Ao buscar eficiência em relação ao custo pecuniário da atuação administrativo-tributária – atingir a finalidade almejada (arrecadação, decisão administrativa, extra fiscalidade, aplicação de penalidade administrativa *etc.*) com o menor dispêndio possível de custos administrativos (papel, servidores, impressões, publicações, custas judiciais *etc.*), falamos da *economicidade*.²⁰

Ao enfocar o tempo como recurso escasso, a busca da eficiência leva à *celeridade*: atingir a finalidade com o menor tempo possível.

Ao buscar diminuir a complexidade procedimental por meio da simplificação dos atos, a diminuição de sua quantidade ou de aspectos qualitativos que diminuam o esforço humano necessário para sua produção, tem-se a *eficiência procedimental*, *simplificação ou desburocratização*.

Vejamo-las com mais vagar. No campo da eficiência em sentido estrito, sob a óptica do Estado, tem-se como uma das dimensões a *economicidade*. Recordamos, no entanto, que a própria economicidade não esgota o sentido da eficiência eis que ser eficiente nem sempre significa gastar menos (FISCHER, 2006, p. 261). A seu ver, ela estaria presente, como dimensão da eficiência tributária, na busca da arrecadação com o menor gasto possível e, principalmente, no dever de interpretação e aplicação normativa adequadas à Constituição, pois agir contrariamente a isso gera gasto desnecessário ao Estado (FISCHER, 2006, p. 269-270). Num sentido amplo, TORRES (2006, p. 99), por exemplo, assim conceitua a economicidade: o “minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação”.

De qualquer modo, a economicidade refere-se apenas ao aspecto econômico da eficiência em sentido estrito, como bem apontam MOREIRA NETO (2002, p. 104) e BATISTA (2012, p. 186), e, como visto, já era prevista como meio de avaliação da atuação estatal desde a redação original da CF/88, sendo, indubitavelmente, uma das dimensões parciais desse princípio. Cuidar da alocação de recursos para o ideal atingimento das finalidades buscadas, dispende a quantidade ótima de valores pecuniários para isso, sem atuação perdulária: eis a noção de economicidade, que, como visto, vai além do mero corte de gastos; trata-se, isso sim, de gastar o ideal para a finalidade almejada. Ela parece ser uma das expressões da quarta máxima de ADAM SMITH (1996, p. 283) para os impostos: para que se atinja a arrecadação, deve-se gastar quantidade razoável de receitas públicas nas atividades-meio que NOVOA (2006, p. 335-337) denomina de “Princípio da limitação dos custos indiretos”.

Sob a óptica do contribuinte também se pode falar de economicidade, ligada aos meios: ela existiria se as despesas com o cumprimento das obrigações tributárias não forem

²⁰ ABRÃO (2006, p. 83) menciona o exemplo da fixação de teto mínimo para ajuizamento de execução fiscal, pela avaliação do custo-benefício.

desarrazoadas, vale dizer, ao exigir o mínimo de sacrifício financeiro para que a finalidade das normas tributárias seja atingida. E ela pode ser alcançada por uma política tributária estatal – a redimensionar normativamente de modo a evitar tais custos – ou, aí fora do campo jurídico e dentro da Ciência da Administração ou da economia privada, por mera reorganização de procedimentos pelo contribuinte.

Ainda em relação à eficiência *stricto sensu*, tem-se a preocupação com o recurso escasso “tempo”, surgindo a noção de *celeridade* ou *presteza*. Do ponto de vista estatal, trata-se de realizar todos os procedimentos administrativo-tributários no menor tempo possível, inclusive no que tange às decisões em processos judiciais ou administrativos contenciosos, a chamada celeridade processual (MELO, 2011, p. 408-409).

Também servindo como matiz da eficiência sob a óptica do contribuinte, a Eficiência, sob o viés “celeridade”, transparece como garantia individual no Texto Constitucional, de forma expressa após a EC n. 45/2004, no inciso LXXVIII do art. 5º²¹, com repercussão em matéria tributária no âmbito dos processos administrativos e judiciais, exigindo, como recorda MELO (2011, p. 409), solução “de forma breve, rápida e eficaz” das lides tributárias.²² Tratam da celeridade do processo administrativo e judicial tributário como uma das expressões da eficiência tributária SOARES DE MELO (2006, p. 136-138) e FILLIPO (2016, p. 66). Ainda sob a óptica do contribuinte, mas fora do campo jurídico, pode-se imaginar uma celeridade no tratamento interno das questões tributárias, afeta à Ciência da Administração ou à economia privada.

De outro lado, tem-se a preocupação com a questão procedimental. Chega a ser um lugar comum a afirmação de que o sistema tributário brasileiro é por demasiado complexo.²³ A frustração aumenta ao percebermos que a reclamação sobre a complexidade tributária parece ter ares universais, como bem apontam PAULA (2018, p. 55), GOLDSCHMIDT e VELLOSO (2006, p. 196) e FILLIPO (2016, p. 55).²⁴ A complexidade no sentido de obscuridade e confusão gera óbvios problemas em relação à garantia de Segurança Jurídica na dimensão de cognoscibilidade, que exige a inteligibilidade pela clareza normativa e pela determinabilidade normativa, como ensina ÁVILA (2009, p. 338-353).

Em relação à Eficiência a complexidade pode ou não ser um obstáculo: depende. Depende do tipo de eficiência que serve de parâmetro: se falamos da efetividade arrecadatória, talvez ela lhe seja indiferente; se falamos da eficiência em sentido amplo, com certeza haveria uma tensão. A simplificação normativa pode ser considerada uma dimensão da eficiência tributária em sentido global, mas pode ser ela mesma uma fonte de ineficiência para uma visão global de atendimento ao interesse público primário ou mesmo para a efetividade arrecadatória *etc.*

²¹ CARRAZZA (2010, p. 354) recorda que referida garantia já se encontrava prevista tanto no art. 6º da Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem das Liberdades (1948) quanto no art. 7º, n. 5 e 6, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o Pacto de São José da Costa Rica (1969), que tem valor de emenda constitucional (art. 5º, § 2º, CF/88). Note-se que o segundo tratado foi promulgado internamente pelo Decreto 678, de 6 de novembro de 1992.

²² MELO (2011, p. 408) afirma que o “princípio” da celeridade decorre logicamente do princípio da eficiência. CARRAZZA (2010, p. 354) e TÔRRES (2012, p. 392-394) consideram que referida garantia decorre da segurança jurídica.

²³ De modo exemplificativo, aludindo à complexidade das obrigações acessórias e do sistema como um todo, pela multiplicação de incidências, o que contrariaria a noção de eficiência tributária: MARTINS (2006, p. 39-42), BATISTA (1984, p. 414-418) e PAULA (2018, p. 37-83). Note-se que o último autor qualifica o sistema tributário nacional como hipercomplexo (PAULA, 2018, p. 83).

²⁴ Veja-se também: VEGA GARCÍA (2011, p. 6); FERREIRO LAPATZA (2005, p. 41-110; 2008, p. 23-24); NOVOA (2003, p. 67); NABAIS (2006, p. 782-783).

Estando a Administração Pública vinculada à Legalidade, pode-se vislumbrar a noção de eficiência no critério procedimental: é o que indica a reflexão de GOLDSCHMIDT e VELLOSO (2006, p. 193) sobre o papel de tal princípio “na racionalização do processo de execução, na otimização do cumprimento normativo, na inteligência da prática cotidiana”. Fato é que a simplificação procedimental é uma das facetas parciais da eficiência em sentido estrito, em possível interconexão com a celeridade e a economicidade, em relação aos meios, podendo gerar produtividade, em relação ao todo (BATISTA, 2012, p. 200). BATISTA (2012, p. 200) a denomina “desburocratização”, expressão que não nos agrada por dar ao vocábulo “burocracia” o enfoque pejorativo que não faz parte de sua natureza. Preferimos denominá-la “*eficiência procedimental*” ou “*simplificação*”. Ela “impõe o abandono a procedimentos administrativos demasiadamente longos e lentos” (BATISTA, 2012, p. 200), mas é mais que isso. Ela pode atender à óptica do Estado, do contribuinte ou de ambos, havendo ainda espaço para uma simplificação de procedimentos do contribuinte alheia ao jurídico, em relação a nortes da Ciência da Administração ou da economia privada.

Nesse campo tem-se a chamada “*flexibilização*” na *gestão administrativo-tributária*. Nota-se a cada vez mais crescente busca por flexibilidade administrativa nessa área, o que se choca com a vetusta característica de ato administrativo vinculado do lançamento tributário (AMARO, 2009, p. 347). A busca por flexibilidade na gestão administrativa é característica do modelo gerencial de Administração Pública, focado na Eficiência (KETTL 1998, p. 80; NOHARA, 2012, p. 188). Na seara administrativo-tributária, pode-se identificar esse movimento na cada vez maior “delegação” normativa do Legislativo ao Poder Executivo; na multiplicação da “privatização” da constituição do crédito tributário; e no uso cada vez mais constante de instrumentos negociais entre o Estado e o contribuinte.

Uma outra faceta da eficiência administrativo-tributária que não é nosso enfoque neste trabalho se dá em relação em questões de estrutura e/ou organização administrativa, mas que, não se pode negar, encontra-se inserida no campo semântico do princípio.²⁵ Chamaremos tal faceta de “eficiência de gestão”, ligada à noção de eficiência em sentido estrito e com interconexões com a celeridade, a economicidade, a simplificação e a produtividade. BATISTA (2012, p. 200-206) inclui a eficiência quanto à estrutura administrativa no seu conceito de “desburocratização”. As possibilidades de atuação mais eficiente do Estado como um todo nesse campo são numerosas: a informatização, diferentes organizações administrativas em relação a pessoal e órgãos administrativos, novas formas de atendimento ao público, capacitação de servidores, malhas fiscais *etc.* Nisso podem ser incluídas, por exemplo, questões típicas de boa gestão pública na área de pessoal e tecnologia recordadas por TÓRRES (2003, p. 1), FISCHER (2006, p. 270-271), ARAÚJO (2008, p. 558-560), MELLO (2008, p. 741-771) e FILLIPO (2016, p. 268-273).

Nesse campo pode-se falar da *Administração Tributária e as carreiras de Estado*. Inicialmente, vimos que a Reforma Gerencial reforçou o papel da Administração Tributária, inclusive no bojo de modificações do Texto Constitucional, reconhecendo-a como uma atividade essencial e exclusiva do Estado, pela relevância dada ao equilíbrio fiscal.²⁶ Do mesmo modo, tem-se instrumentos como a *avaliação de desempenho das administrações tributárias*, outra faceta da eficiência de gestão, prevista expressamente pela EC 42/2003 que incluiu o inciso XV ao art. 52, da

²⁵ Sobre o tema, veja-se FILLIPO (2016, p. 144-148).

²⁶ “É precisamente nesse rol que se encaixam o acréscimo do inciso XXII ao art. 37 e a nova redação conferida ao inciso IV do art. 167, todos da CF (Emenda Constitucional 42/2003), ao tratar da administração tributária como essencial ao funcionamento do Estado. Deveras, o sentido finalístico de ambos os dispositivos é confluyente com a perspectiva de estatuir tratamento diferenciado para determinadas carreiras de cuja atuação eficiente e proba depende, em larga medida, não só o funcionamento das instituições, mas também, e sobretudo, o exercício legítimo da discricionariedade administrativa e de seu controle”. (FREITAS, 2014, p. 142).

CF/88, dispositivo que outorga competência privativa ao Senado Federal para “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”. Ora, cria-se uma instância avaliadora do desempenho da atuação das Administrações Tributárias de todo o Brasil, faceta tipicamente gerencialista, como recorda KETTL (1998, p. 87): para o atingimento da eficiência na gestão pública, se faz essencial a possibilidade de medição de resultados; é a administração baseada no desempenho.

A título conclusivo, convém anotar que a eficiência procedimental pode levar à celeridade e à diminuição dos custos, havendo uma clara ligação entre os conceitos. Mas isso nem sempre está presente: pode haver celeridade sem simplificação procedimental, pode haver redução de custos sem celeridade, e assim por diante. Pelo contrário, faticamente, pode ser que a redução de custos leve a maior morosidade – pela diminuição da capacidade de produção administrativa –; que a celeridade leve a um aumento de custos – necessários para o aumento da velocidade da prática dos atos –; ou que a simplificação procedimental venha a aumentar os custos ou o tempo de tramitação do procedimento – pelo eventual maior tempo necessário para a prática de um só ato que englobe vários outros ou pelo aumento de nulidades que levem a uma maior complexidade.

5. Conclusão

Tendo em vista que a tributação é gerida e aplicada pela Administração Tributária, nota-se que vários dos institutos típicos de Direito Administrativo são utilizados e incorporados pelo Direito Tributário, sendo aplicável o mesmo regime jurídico com pequenas derivações.

Nota-se daí a relevância da noção de Eficiência também na seara tributária. Nesse campo, a dogmática apresenta vieses parecidos com as análises antes expostas, dos que trataram do princípio em gênero.

Verificamos que se pode falar do valor eficiência no campo tributário em relação ao Estado, ao contribuinte ou em relação a ambos. Pode-se também considerar que ele serve para medição do atingimento da finalidade ou dos meios. Parte da doutrina o compreende como um princípio instrumental, que serve para qualquer fim e que, por isso mesmo, serve ao atendimento de outros princípios jurídicos, tal como a igualdade ou a capacidade contributiva, enquanto que, para outros, há vinculação a finalidade específica, que faz parte de sua ontologia jurídica, como, por exemplo, alcançar o bem comum.

Se é eficiente o que atinge a todas às finalidades do Direito Tributário, somada à noção de “eficiência em sentido estrito”, relativa aos meios menos onerosos, teremos uma *eficiência totalizante*, próxima à noção da *boa administração* de que tratam os administrativistas, ligada ao cumprimento de interesses públicos primários.

Pode-se falar de uma das dimensões da efetividade tributária, a *produtividade estatal*, a otimização da relação entre meios e fins para a produção máxima de *outputs* com o mínimo desgaste dos recursos escassos. Com o foco exclusivo na “arrecadação”, poder-se-ia falar de uma “*efetividade ou produtividade arrecadatória*”: arrecadar o máximo, pouco importando, ou importando pouco, os meios. Ou, ainda, de uma “*eficácia ou efetividade tributária do contribuinte*”. Sobre o aspecto dos meios de medição da eficiência, pode-se buscar eficiência em relação ao custo pecuniário da atuação administrativo-tributária (*economicidade*), o tempo como recurso escasso (*celeridade*) e a simplificação dos atos, a diminuição de sua quantidade ou de aspectos qualitativos

que diminuam o esforço humano necessário para sua produção (*eficiência procedimental, simplificação ou desburocratização*).

A título conclusivo, convém anotar que a eficiência procedimental pode levar à celeridade e à diminuição dos custos, havendo uma clara ligação entre os conceitos. Mas isso nem sempre está presente: pode haver celeridade sem simplificação procedimental, pode haver redução de custos sem celeridade, e assim por diante. Pelo contrário, faticamente, pode ser que a redução de custos leve a maior morosidade – pela diminuição da capacidade de produção administrativa –; que a celeridade leve a um aumento de custos – necessários para o aumento da velocidade da prática dos atos –; ou que a simplificação procedimental venha a aumentar os custos ou o tempo de tramitação do procedimento – pelo eventual maior tempo necessário para a prática de um só ato que englobe vários outros ou pelo aumento de nulidades que levem a uma maior complexidade.

6. Referências Bibliográficas

- ABRÃO, Carlos Henrique. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 83-96.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A modernização da Administração Tributária: iniciativas da Fazenda Pública visando ao incremento de sua atuação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SOUZA, Priscila de (org.). **Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre Jurisprudência e Dogmática na experiência brasileira atual**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 551-565.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BACH, Marcel Eduardo Cunico. **A competência tributária à luz do Princípio da Eficiência**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “Governamentalização” do Poder de Decisão Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 393-437.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. 2. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 291-321.

- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CASSONE, Vittorio. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 126-135.
- CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto sobre a Renda e as deduções de natureza constitucional**. São Paulo: Noeses, 2015.
- COSTA-CORREIA, André L. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 233-259.
- CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária**: Segurança Jurídica, Igualdade e Eficiência sob uma perspectiva semiótica. 2019. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.
- DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito Tributário Participativo**: Transação e Arbitragem administrativas da Obrigação Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia Tributaria em España**: *informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. *Informe sobre la Simplificación del ordenamiento tributario: base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Madri: Marcial Pons, 2008.
- FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016.
- FISCHER, Octavio Campos. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 260-290.
- FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação de pautas fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2007.
- GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade do Estado**: uma análise das estruturas simbólicas do direito político. Barueri: Manole, 2003.
- GABARDO, Emerson. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002.

- GARCIA NOVOA, César. *El reto de la simplificación de los sistemas tributarios*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 319-344.
- GARCIA NOVOA, César. *Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latino-americana – referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*. **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, n. 247, p. 67-112, 2003.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 190-215.
- GONÇALEZ, Antonio Manoel. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 157-166.
- ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 167-177.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- KETTL, Donald F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 50-68.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006.
- MATHIS, Klaus. **Efficiency instead of Justice?** Searching for the Philosophical Foundations of the Economic Analysis of Law. Trad. Deborah Shannon. Nova York: Spring, 2010.
- MELLO, Newton Oller. Nota fiscal eletrônica: consolidação de um novo paradigma na Administração Tributária brasileira. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. **Direito tributário, Linguagem e Método**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 741-771.
- MELO, Fábio Soares de. Princípio da Eficiência, Nulidade e o Processo Administrativo Federal. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et al. **Derivação e Positivização no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários São Paulo: Noeses, 2011. p. 395-414.
- MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Princípio da eficiência. In: MARRARA, Thiago (org.) **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 352-374.

- MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 136-156.
- MORAES, Alexandre de. **Reforma Administrativa**: Emenda Constitucional nº 19/98. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- NABAIS, José Casalta. Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal em Portugal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 761-787.
- NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma Administrativa e Burocracia**: impactos da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro. São Paulo: Atlas, 2012.
- NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico. 4 ed. rev. atualiz. São Paulo: RT, 2005.
- PARETO, Vilfredo. **Manual de Economia Política**. Trad. João Guilherme Vargas Neto. São Paulo: Nova Cultural, 1996.
- 232
- PASIN, João Bosco Coelho. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 178-189.
- PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Agora 21, 2018.
- RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade**: entre Capacidade Contributiva e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=37874>. Acesso em: 15 nov. 2018.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 97-125.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 291-310.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz Souza Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996. v. II.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>. Acesso em: 24 dez. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 69-82.

VARGAS, Jorge de Oliveira. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 216-232.

VARIAN, Hal R. **Microeconomia**: conceitos básicos. 7. ed. Trad. Maria José Cyhlar Monteiro e Ricardo Doninelli. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

VEGA GARCÍA, Alberto. *Simplificación y justicia tributaria*. **Revista para el análisis del Derecho**, Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, n. 4, 2011. Disponível em: http://www.indret.com/pdf/862_es.pdf. Acesso em: 15 jan. 2019.