




**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EFICIÊNCIA E A DESNECESSIDADE DE APRESENTAR DOCUMENTAÇÃO JÁ EM POSSE DO FISCO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF EFFICIENCY AND THE UNNECESSITY OF PRESENTING DOCUMENTATION ALREADY IN THE POSSESSION OF THE TAX AUTHORITIES IN THE TAX ADMINISTRATIVE PROCEDURE**

**EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE EFICIENCIA Y LA INNECESIDAD DE PRESENTAR DOCUMENTACIÓN QUE YA OBRA EN PODER DE LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

 <https://doi.org/10.56238/levv17n60-071>

**Data de submissão:** 27/04/2026

**Data de publicação:** 27/05/2026

**Carlos Diodato dos Santos**

Mestrando em Direito Tributário

Instituição: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)

E-mail: carlosdiodato42@gmail.com

---

**RESUMO**

O presente artigo analisa se o princípio constitucional da eficiência pode fundamentar a dispensa do sujeito passivo de apresentar, no procedimento administrativo tributário, documentos já disponíveis na base de dados da Administração Tributária. Considera-se que exigir documentação já em posse do Fisco contraria a eficiência e implica custos desnecessários ao contribuinte. A pesquisa aborda o conceito do princípio da eficiência, diferencia procedimentos e processos administrativos tributários, relaciona deveres instrumentais (obrigações acessórias) do contribuinte e avalia a razoabilidade da dispensa documental à luz da eficiência administrativa.

**Palavras-chave:** Princípio da Eficiência. Sujeito Passivo. Procedimento Administrativo Tributário. Administração Tributária. Deveres Instrumentais.

**ABSTRACT**

This article analyzes whether the constitutional principle of efficiency can justify the exemption of the taxpayer from presenting, in the tax administrative procedure, documents already available in the database of the Tax Administration. It is considered that requiring documentation already in the possession of the Tax Authorities is contrary to efficiency and implies unnecessary costs for the taxpayer. The research addresses the concept of the principle of efficiency, differentiates tax administrative procedures and processes, relates instrumental duties (accessory obligations) of the taxpayer and evaluates the reasonableness of the documentary exemption in light of administrative efficiency.

**Keywords:** Principle of Efficiency. Taxpayer. Tax Administrative Procedure. Tax Administration. Tax Authorities. Instrumental Duties.



## RESUMEN

Este artículo analiza si el principio constitucional de eficiencia justifica la exención del contribuyente de presentar documentos que ya obran en la base de datos del Servicio Federal de Ingresos durante el procedimiento administrativo tributario. Considera que exigir documentación que ya obra en poder de las autoridades tributarias contradice la eficiencia e implica costos innecesarios para el contribuyente. La investigación aborda el concepto del principio de eficiencia, diferencia entre procedimientos y procesos administrativos tributarios, relaciona las obligaciones instrumentales del contribuyente (obligaciones accesorias) y evalúa la razonabilidad de la exención documental a la luz de la eficiencia administrativa.

**Palabras clave:** Principio de Eficiencia. Contribuyente. Procedimiento Administrativo Tributario. Administración Tributaria. Obligaciones Instrumentales.



## 1 INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objetivo a reflexão sobre a aplicação do princípio constitucional da eficiência ser razoável para dispensar o sujeito passivo de apresentar documentação que já se encontra com o Fisco no procedimento administrativo tributário.

É aceitável a aplicação do princípio constitucional da eficiência para dispensar a apresentação de documentação já em posse do Fisco no Procedimento Administrativo Tributário? Para responder a esta pergunta, será analisado se é razoável a aplicação do princípio constitucional da eficiência para dispensar a apresentação de documentação já em posse do Fisco no Procedimento Administrativo Tributário.

Isso se justifica porque a Administração Tributária, em razão dos deveres instrumentais impostos ao contribuinte, possui muita documentação em sua base de dados, de modo que não agiria acertadamente se exigisse algo que já está em sua posse.

A não exigência de documentação do sujeito passivo pela administração tributária, que se encontra na base de dados do Fisco, traz inúmeros benefícios para o contribuinte, como não ter gastos financeiros com pessoal para preparar os documentos exigidos para apresentá-los.

Esta obra, com base em pesquisa bibliográfica, tratará do conceito do princípio constitucional da eficiência; da diferenciação entre o procedimento administrativo tributário e o processo administrativo tributário; do relacionamento de alguns deveres instrumentais do sujeito passivo no procedimento administrativo tributário cuja documentação já foi apresentada ao Fisco; e da análise da razoabilidade da aplicação do princípio constitucional da eficiência para dispensa dessa documentação.

## 2 DEFINIÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EFICIÊNCIA

O Princípio da Eficiência, que foi inserido na Constituição Federal/1988 por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998, prevê que a administração pública deverá oferecer ao administrado um excelente serviço público ao menor custo possível e em um prazo razoável. Nessa linha de raciocínio, Meirelles, (2014, p. 102) considera:

o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Esse princípio demonstra que a administração deve prestar um serviço de qualidade a fim de atender os principais anseios da sociedade, usuária do serviço público, visando o bem-estar dos administrados nos vários tipos de serviços públicos disponibilizados. Isso tudo fundamentado na Constituição Federal/1988, art. 37, caput, que traz que: “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...”.

A eficiência, como princípio constitucional garante aos administrados, obterem da administração pública um atendimento moderno em que não haja desperdício de recursos humanos e financeiros para os dois lados. Oliveira et al. (2025), no artigo Processo Administrativo Disciplinar e o Princípio da Eficiência, mesmo não tratando especificadamente sobre matéria tributária, cita doutrinadores que comentam esse princípio:

No âmbito doutrinário, o princípio da eficiência não se limita ao cumprimento formal da legalidade, mas abrange a busca constante pela melhoria do desempenho dos órgãos públicos. Celso Antônio Bandeira de Mello explica que “a eficiência administrativa implica a adequação entre meios e fins, exigindo que a administração atue com racionalidade e eficácia, sempre tendo em vista os interesses coletivos” (Bandeira de Mello, 2017, p. 108). Isso significa que o administrador público deve estar sempre atento à necessidade de inovar e otimizar os processos, de modo a garantir que os serviços oferecidos à população sejam satisfatórios. Para José dos Santos Carvalho Filho, o princípio da eficiência deve ser entendido como “um compromisso da administração com a obtenção de resultados efetivos e satisfatórios para a sociedade, evitando a inércia, a morosidade e a má gestão” (Carvalho Filho, 2020, p. 92). Esse compromisso, segundo o autor, se manifesta tanto na celeridade da atuação quanto na qualidade do serviço público prestado. Portanto, a eficiência está diretamente relacionada ao aumento da produtividade administrativa.

O Tribunal de Contas da União (TCU) destaca a eficiência no setor público, que é vista como dinâmica, impulsionando a busca contínua por inovação e melhoria dos serviços. Nesse sentido, Oliveira et al. (2025), no artigo Processo Administrativo Disciplinar e o Princípio da Eficiência, reforça essa premissa.

O Tribunal de Contas da União (TCU) também enfatiza a importância da eficiência no setor público. Em seus julgados, o TCU afirma que “a eficiência não pode ser dissociada da responsabilidade fiscal e da transparência, sendo imprescindível que os gestores públicos atuem de forma racional e planejada” (TCU, 2019, n.p.). Isso reforça a necessidade de uma gestão pública responsável, pautada em planejamento estratégico e na racionalização de recursos. Ainda segundo a doutrina, a eficiência administrativa tem um caráter dinâmico. Aline de Almeida comenta que “o princípio da eficiência exige não apenas que a administração cumpra a lei, mas que também promova uma contínua busca por inovação e melhoria na prestação dos serviços” (Almeida, 2019, p. 45). Essa busca constante por aprimoramento tem como objetivo adaptar a administração às novas demandas sociais e tecnológicas. O princípio da eficiência também abrange a ideia de meritocracia e de valorização dos servidores públicos que demonstram maior competência e compromisso com o serviço público. Para Marcelo Alexandrino, “a eficiência impõe que o ingresso e a ascensão dos servidores públicos sejam pautados pelo mérito, de forma a garantir que os mais aptos ocupem posições de maior responsabilidade” (Alexandrino, 2020, p. 78). Isso visa assegurar que a administração pública seja composta por profissionais qualificados e capazes de promover uma gestão eficaz.

Observa-se que o Poder Legislativo Federal, ao introduzir o princípio da eficiência na Constituição Federal em 1998, por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998, teve como objetivo principal garantir aos administrados serviço público de qualidade com menor custo para o ente

federado e para o usuário. Além disso, deveria o agente público se utilizar dos meios tecnológicos e digitais para prestar um serviço excelente.

Portanto, a administração pública, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 19/1998, já tinha como objetivo a prestação de serviços públicos eficientes sem elevados custos financeiros. Lanius et al. (2018) sustenta:

A Constituição federal estabelece a necessidade de que a administração pública atue de forma eficiente, reconhecendo que qualquer desperdício de recursos públicos é socialmente indesejável. Apesar de o princípio da eficiência ter sido positivado apenas com a Emenda Constitucional n. 19/1998, desde sua origem a Constituição explicitamente comandou que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deveriam ser eficientes no desempenho de suas funções, inclusive diferenciando, para fins constitucionais e de controle, eficiência de eficácia. Não por outra razão, parte da doutrina reconhecia a eficiência como princípio implícito mesmo antes de sua positivação, perfeitamente em linha com a tradição normativa brasileira, como no Decreto-lei n. 200/1967.

A Constituição Federal/1988 exige eficiência da administração pública em todos os poderes constituídos em nossa República a fim de prestar ao administrado um serviço de qualidade com o menor custo possível, isto é, evitando desperdícios de recursos públicos e burocracia desnecessária para o usuário, que busca resposta aos seus anseios em tempo razoável.

### **3 DIFERENÇA ENTRE O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Há diferença entre o procedimento administrativo tributário e processo administrativo. É importante saber disso para entender melhor em que momento a administração tributária está agindo junto ao sujeito passivo, se antes do lançamento tributário ou da aplicação da penalidade, ou se depois.

O procedimento administrativo tributário compreende uma fase de preparação em que o Fisco verifica a existência de fato gerador e/ou de descumprimento de deveres instrumentais (obrigações acessórias), ao passo que no processo administrativo tributário o sujeito, inconformado com a imposição tributária e/ou com penalidade, se insurge impugnando a exigência tributária. Tomé (2016 p. 341) esclarece:

Firmadas essas premissas, concluímos tratar-se de procedimento o caminho perseguido para a realização do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade, configurando processo, por sua vez, a composição administrativa dos conflitos fiscais. Enquanto o procedimento administrativo tributário é marcadamente fiscalizatório e apuratório, visando a preparar o ato constituidor da obrigação tributária ou da sanção pelo descumprimento desta ou de deveres instrumentais, a figura do processo administrativo fiscal só aparece em momento posterior ao nascimento do crédito tributário, mediante resistência do contribuinte à pretensão do Fisco. E o veículo de linguagem capaz de fixar juridicamente referido conflito é a impugnação do lançamento ou do ato de aplicação da penalidade, tempestivamente apresentada.

O procedimento administrativo tributário visa verificar se ocorreu fato gerador do tributo e/ou cometimento de infração. Já o processo administrativo tributário se origina quando o sujeito passivo não concorda com o auto de infração lavrado contra si na conclusão do procedimento fiscalizatório e apresenta impugnação. Daí nasce o processo, sujeito aos princípios do devido processo legal, contraditório, ampla defesa, legalidade, publicidade, impessoalidade, moralidade e eficiência.

Entende-se que esses princípios não seriam aplicados ao procedimento administrativo tributário por inexistir o litígio instaurado, ou seja, o processo. Não haveria a dialética processual na qual se tem uma pretensão resistida, na qual o Fisco exige tributo e o sujeito passivo discorda, impugnando o lançamento e/ou a aplicação da penalidade. Esse posicionamento é defendido por Tomé (2016, p. 363):

Apenas no âmbito do processo, entretanto, tem-se a garantia constitucional da ampla defesa, visto que esta, nos termos da Carta Magna, aplica-se “aos litigantes” ou “acusados em geral”. O procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte.

Não queremos, com tal assertiva, significar que a autoridade administrativa esteja autorizada a proceder a atos de fiscalização sem oportunizar qualquer espécie de manifestação por parte do administrado. Vale lembrar que ampla defesa e contraditório são figuras distintas: (i) enquanto a ampla defesa diz respeito à adequada resistência às pretensões adversárias, com todos os meios e recursos a ela inerentes, (ii) o contraditório consiste no direito de ser ouvido. Em decorrência do princípio da publicidade, todos os atos praticados durante a ação fiscal devem ser acessíveis ao contribuinte, a quem, não se conformando com o modo de sua realização, assiste o exercício do direito de petição.

Portanto, constatada a diferença entre o procedimento administrativo tributário e o processo administrativo tributário, é possível admitir que o princípio constitucional da eficiência é aplicado ao procedimento administrativo tributário no qual a autoridade administrativa tributária deverá oportunizar manifestação do sujeito passivo no procedimento fiscalizatório. Nessa fase, entende-se que o Fisco não deverá exigir documentação que já conste em sua base de dados para não onerar o sujeito passivo com gastos desnecessários, uma vez que está disponível para análise necessária.

#### **4 DEVERES INSTRUMENTAIS DO SUJEITO PASSIVO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A DOCUMENTAÇÃO EM POSSE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são responsabilidades que recaem sobre o sujeito passivo e têm por objetivo facilitar o controle, a fiscalização e arrecadação de tributos pelo Estado. Diferentemente da obrigação principal, que consiste no pagamento do tributo devido, os deveres instrumentais exigem, por exemplo, a emissão de documentos fiscais; a escrituração de livros fiscais e contábeis; e prestação de informações e entrega de documentos ao Fisco. Carvalho (2021, livro digital, p. 513-514) esclarece:

No âmbito tributário, encontramos dois tipos de relações: (i) as de substância patrimonial e (ii) os vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. A primeira dessas espécies é conhecida por "obrigação tributária", tendo como objeto da prestação uma quantia em dinheiro, nos termos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional. Soltas ou gravitando em seu derredor está a segunda modalidade, representada por múltiplas relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não-fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo. É preciso assinalar que os deveres instrumentais cumprem papel relevante na implantação do tributo porque de sua observância depende a documentação em linguagem de tudo que diz respeito à pretensão impositiva. Por outros torneios, o plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos, e que nominamos de "deveres instrumentais" ou "deveres formais", tem como objetivo precípuo relatar em linguagem os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus propósitos ordinatórios. Tais deveres assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que, sem eles, muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria. É extremamente significativa a participação dos deveres instrumentais na composição da plataforma de dados que oferecem condições à constituição do fato jurídico tributário, pois a prestação atinente aos deveres formais é a base sobre a qual a formação do fato vai sustentar-se. Exemplificando, a realizar a venda de produtos industrializados, o contribuinte deve emitir nota fiscal, em que figuram as informações imprescindíveis à identificação do evento. Além disso, cabe-lhe escriturar esses elementos informativos no livro próprio, oferecer declarações e preencher documentos relativos ao acontecimento a que deu ensejo. Esse feixe de notícias indicativas, postas na linguagem jurídica competente, consubstanciará o alicerce comunicativo sobre o qual será produzida a norma tributária individual e concreta.

Vê-se que as relações entre o estado e sujeito passivo se desdobram em duas categorias fundamentais: as obrigações tributárias de substância patrimonial, que exigem o pagamento em dinheiro do tributo, e os deveres instrumentais ou formais (obrigações acessórias), que consistem em comportamentos positivos ou negativos essenciais para a fiscalização, controle e arrecadação dos tributos.

O sujeito passivo é responsável por inúmeros deveres instrumentais, também conhecidos como obrigações acessórias, cujos objetivos são auxiliar a fiscalização e a arrecadação de tributos pela administração pública. Por outro lado, cabe ao órgão fiscalizador oportunizar ao sujeito passivo manifestação no procedimento administrativo tributário. Em outras palavras, eles funcionam como instrumentos para verificar se a obrigação principal (pagar o tributo) está sendo cumprida corretamente, para identificar o sujeito passivo, para apurar o tributo e para prevenir a sonegação fiscal. Tomé (2016, p. 378), sobre o dever de colaboração do sujeito passivo no cumprimento dos deveres instrumentais, afirma que diante de inúmeros contribuintes cabe a estes cooperarem com a administração tributária, cumprindo seus deveres instrumentais.

Esses deveres são, por exemplo, a inscrição nos cadastros do município, estado e do governo federal; a emissão de notas fiscais; escrituração de livros fiscais e contábeis; entrega de declarações; conservação de documentos fiscais e contábeis pelo prazo legal; permitir o acesso da fiscalização; e prestação de informações e entrega de documentação ao Fisco. Nesse sentido, Paulsen (2018, p. 29) assevera que o sujeito passivo não deve apenas pagar tributos, mas cumprir com as obrigações

acessórias (deveres instrumentais) que lhe são impostas pela administração tributária para viabilizar e otimizar o exercício da fiscalização.

Ainda nessa mesma linha de entendimento, Messias (2020, p. 513-514), interpretando os deveres instrumentais do sujeito passivo na ótica do Código Tributário Nacional (CTN), leciona:

O art. 113 do Código Tributário Nacional dispõe que a obrigação tributária é principal ou "acessória", definindo que a "obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente". A seu turno, de acordo com o disposto no seu § 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". Da análise do art. 113, tem-se que as "obrigações acessórias" são dissociadas ou autônomas em relação à obrigação principal, estando ligadas ao interesse de arrecadação e de fiscalização. Tratam-se, pois, de regras que prescrevem comportamentos que não repercutem diretamente no pagamento do tributo e estão diretamente ligadas à fiscalização do próprio contribuinte e/ou de terceiros. As chamadas "obrigações acessórias" sinalizam uma "obrigação de fazer/não fazer", exteriorizando-se como nítidos deveres instrumentais do contribuinte.

As obrigações acessórias ou deveres instrumentais são responsabilidades impostas ao sujeito passivo que são essenciais para a execução dos atos fiscalizatórios da administração tributária. Em tempos passados, esses deveres eram realizados manualmente, mas atualmente, com o advento da era tecnológica/digital, isso passou a ser feito eletronicamente.

Em decorrências desses avanços tecnológicos e digitais, parte da documentação ou a totalidade já se encontra na posse do Fisco em razão das inúmeras declarações prestadas pelo sujeito passivo e os convênios com outros órgãos e outros entes federados, razão pela qual exigir aquilo que está na base de dados do órgão fiscalizador não está em harmonia com a boa prática administrativista, que busca a excelência da prestação dos serviços públicos com o menor gasto possível, ou seja, a aplicação do princípio constitucional da eficiência conforme corrobora no artigo de Vladimir da Rocha França, que consta:

O princípio constitucional da eficiência determina que a atividade administrativa deve ser eficaz, atualizada e econômica. Encontra-se indicado no artigo 37, caput, no artigo 70, caput, no artigo 74, II, e no artigo 144, § 7º, todos da Constituição.

A atividade administrativa é eficaz quando ela satisfaz efetivamente o interesse público que a justifica no caso concreto. Ela é atualizada quando os equipamentos e protocolos empregados pela administração pública são compatíveis com o contexto técnico-científico. E, por fim, ela é econômica quando atende a melhor relação entre o custo patrimonial e o benefício social que se deve (ou pode) ser atingido por meio do Estado-administração.

Esse entendimento diz que a administração pública para ser eficiente necessita ser atualizada e econômica. Assim, se um Fisco exige documentação que já se encontra em sua base de dados no procedimento administrativo tributário, não agirá de forma econômica, pois demandará despesas desnecessárias para todos os envolvidos.

A desnecessidade da apresentação de documentação se justifica porque o sujeito passivo emite notas fiscais eletrônicas e estas ficam arquivadas numa base de dados, à disposição do Fisco, ou seja, a administração tributária possui todas as informações sobre as operações comerciais realizadas por cada contribuinte, data operação, destinatário, descrição da mercadoria, base de cálculo, valor da operação etc. Carvalho (2014, p. 527-530), dissertando sobre a administração tributária, afirma que nenhum ato pode ser praticado sem previsão em lei e o ato do servidor público é vinculado. Além disso, sustenta que a atividade fiscalizadora deverá ser devidamente documentada. Sendo assim, se a documentação já está na posse do Fisco, não faz sentido requerê-la do sujeito passivo no procedimento administrativo tributário, que analisa se cabe a exigência do tributo e/ou a aplicação de penalidade.

Portanto, exigir documentação que já esteja na posse do Fisco no procedimento administrativo tributário - que é a fase de análise para verificar se ocorreu o fato gerador do tributo e/ou se é o caso de aplicação de penalidade -, representa ofensa ao princípio da eficiência administrativa na medida que a administração pública não agirá eficientemente, uma vez que gerará dispêndios desnecessários ao sujeito passivo, requisitando aquilo que já se encontra em sua base de dados.

## **5 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EFICIÊNCIA PARA DISPENSAR A APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO JÁ EM POSSE DO FISCO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Conforme já comentado no capítulo 1, a aplicação do princípio da eficiência pela administração pública, art. 37, caput, da Constituição Federal/1988, visa alcançar os melhores resultados com o menor dispêndio possível de recursos humanos e financeiros e no menor tempo possível. Nesse sentido, Filho (2013, p. 30) defende que o princípio da eficiência busca produtividade e economicidade a fim de reduzir os desperdícios de dinheiro público e de executar serviços públicos com presteza, perfeição e rendimento funcional.

Nesse contexto, exigir que o sujeito passivo apresente documentação que o próprio órgão fiscalizador já possui representa uma clara afronta ao princípio da eficiência, pois há um formalismo excessivo e desnecessário, que gera despesas e morosidade para o sujeito passivo e para o Fisco na medida em que este terá que analisar ou pelos menos conferir novamente a documentação apresentada por aquele, que, por certo, alocará colaboradores para preparar documentação que já consta na base de dados do órgão fiscalizador. Cunha (2020), em seu artigo “As Dimensões do Princípio da Eficiência em Matéria Tributária”, cita vários doutrinadores:

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 Buchanan, 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.

A eficiência tributária envolve não apenas a maximização da arrecadação e a racionalização dos custos, mas também a proteção dos contribuintes e o uso proporcional dos recursos públicos, conforme descreve Cunha (2020), em seu artigo “As Dimensões do Princípio da Eficiência em Matéria Tributária”, citando vários doutrinadores que reforçam este entendimento:

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.<sup>3</sup> 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 (economicidade), 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.

Abarcando ainda o entendimento de Cunha (2020), em seu artigo “As Dimensões do Princípio da Eficiência em Matéria Tributária”, a eficiência tributária se traduz na adoção de políticas e instrumentos legais que promovam desenvolvimento e justiça fiscal, tornando a arrecadação uma consequência do respeito à capacidade contributiva e da entrega de serviços públicos proporcionais ao nível de tributação imposto à sociedade. O princípio da eficiência deve ser compreendido sob três perspectivas: a correta aplicação dos tributos para o benefício coletivo, a justiça tributária com foco no desenvolvimento econômico e social e o combate à sonegação para garantir competitividade:

“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”

O que se depreende da leitura desse excerto é a possibilidade de a administração tributária na fase do procedimento administrativo tributário não exigir documentação que já se encontre em sua posse, uma vez que o princípio da eficiência busca gerar o mínimo de sacrifício para os contribuintes, evitando formalismos ou burocracias desnecessários, bem como para órgão fiscalizador.

Embora se entenda que a aplicação do princípio constitucional da eficiência seja razoável para não se exigir do sujeito passivo a apresentação de documentação que já esteja em sua posse do Fisco, a Lei Federal n. 13.726/2018 – que trata da racionalização dos atos e procedimentos administrativos dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios mediante a supressão ou a simplificação de formalidades ou exigências desnecessárias ou superpostas, cujo custo econômico ou social, tanto para o erário como para o cidadão, seja superior ao eventual risco de fraude -, tratou da dispensa de apresentação de documentação que esteja em posse da administração pública.

Dessa forma, o governo federal compreendeu a importância de não exigir do administrado documentação que já se encontra em sua base de dados com vistas a não causar dificuldade desnecessária ao usuário do serviço público e não gerar custo para o estado e para o cidadão.

Compreende-se que o princípio constitucional da eficiência é razoável para garantir ao agente fiscalizador a segurança necessária para não exigir do sujeito passivo documentação que já se encontre em seu poder no procedimento administrativo tributário, até porque, nesta fase, verifica-se se houve o fato gerador da operação mercantil e/ou se houve descumprimento de obrigação tributária que gere aplicação de penalidade. Portanto, uma etapa que precede ao processo administrativo tributário, que se inicia somente com a instauração do litígio, ou seja, a impugnação do crédito tributário pelo sujeito passivo.

## 6 CONCLUSÃO

O presente artigo demonstrou que o princípio constitucional da eficiência, introduzido na Constituição Federal de 1988 por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998, serve como fundamento robusto para a dispensa do sujeito passivo de apresentar - no âmbito do procedimento administrativo tributário, que é a fase em que se verifica a ocorrência de fato gerador do tributo e/ou se o sujeito cometeu infração tributária -, documentação que já se encontra em posse da Administração Tributária.



Verificou-se que a essência da eficiência exige uma gestão pública que minimize custos, otimize recursos e promova um serviço de qualidade, em harmonia com as modernas ferramentas tecnológicas que já possibilitam ao Fisco deter vasto acervo de informações decorrentes dos deveres instrumentais do contribuinte (obrigações acessórias).

Conclui-se que exigir a reapresentação de documentos já disponíveis constitui uma afronta direta ao mandamento constitucional da eficiência, gerando dispêndios indevidos ao sujeito passivo e sobrecarga à própria Administração, ao invés de buscar a melhor relação custo-benefício na prestação do serviço público.

A recente Lei Federal nº 13.726/2018 corrobora essa compreensão ao racionalizar e simplificar atos administrativos, reforçando a importância de não onerar cidadãos com exigências redundantes.

Dessa forma, o princípio da eficiência não só se justifica, mas impõe à Administração Tributária a responsabilidade de operacionalizar sua atividade fiscalizatória de forma econômica, atualizada e eficaz, aproveitando sua base de dados para desonerar o contribuinte de apresentar documentação que já se encontra em seu poder. Atuando assim, cumprirá esse mandamento constitucional de agir satisfatoriamente a fim de atingir o melhor desempenho possível com o menor custo e no menor tempo.



## REFERÊNCIAS

- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª ed. Saraiva. São Paulo. 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário [recurso eletrônico] linguagem e método 8ª ed. Noeses. São Paulo. 2021.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos Carvalho. Manual de Direito Administrativo. 26ª ed. Atlas. São Paulo. 2013.
- Di PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 27ª ed. Atlas. São Paulo. 2014.
- FRANÇA, Vladimir da Rocha. *Eficiência administrativa e ônus da prova*. Consultor Jurídico de 1 de maio de 2024. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2024-mai-01/eficiencia-administrativa-e-onus-da-prova/>> acesso em 20 de jun de 2025.
- MEIRELLES, Hely Lopes, ALEIXO, Dêlcio Balestero, FILHO, José Emmanuel Burle. *Direito Administrativo Brasileiro*. 40ª ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2013.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32ª ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2014.
- MESSIAS, Adriano Luiz Batista. *Teoria da Norma Jurídica: interpretação concretizadora e as relações tributárias*. 1ª ed. Noeses. São Paulo. 2020.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário – completo*. 9ª ed. Saraiva jur. São Paulo. 2018.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova do Direito Tributário*. 4ª ed. Noeses. São Paulo. 2016.