

A Ressignificação da Legalidade Tributária e a Busca por Uma Administração Dialógica

The Redesignification of Tax Legality and the Search for Dialogic Administration

Debora Maria Martins

Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Ceará.

Advogada no Estado do Ceará. Especialista em Fazenda Pública em Juízo pela Faculdade Legale. *E-mail*: deboramariamartins123@gmail.com.

Recebido em: 16-6-2024 – Aprovado em: 10-10-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.6.2024.2569>

Resumo

A legislação dispõe sobre a restrição do poder de tributar, como a exigência de lei para definição de tributo e a sua irretroatividade como regra. Todavia, é frequente a adoção de critérios genéricos, para posterior ou, ainda, a delegação expressa de competência normativa, fenômeno este chamado de legalidade suficiente ou de deslegalização tributária. Questionou-se: o modelo em questão adotado permite melhor eficiência da Administração Pública e proporciona participação popular nas políticas tributárias? Em termos metodológicos, foi utilizado o método qualitativo, com os objetivos de entender o novo conceito de legalidade tributária e a aplicação dele pelo STF; analisar as peculiaridades desse fenômeno; examinar a influência dele no âmbito da gestão da administração tributária. Concluiu-se que o fenômeno em questão permite o afastamento do contribuinte do sistema tributário. A retirada da discussão no âmbito do Poder Legislativo também permite a supressão da participação de inúmeros atos políticos típicos da discussão legislativa, tais como diversos grupos econômicos, partidos políticos, comissões, assim como diminui as chances de se acompanhar o debate por meio de sítios de comunicação. O contribuinte passa a ter papel cada vez mais passivo na construção do sistema tributário, permitindo-se o distanciamento da gestão pública.

Palavras-chave: deslegalização tributária, legalidade suficiente, administração dialógica, participação popular.

Abstract

The law for the restriction of the power to tax, such as the requirement of law to define taxes and its non-retroactivity as a rule. However, the adoption of generic criteria the express delegation of normative competence is common. The question was: does the adopted model in question allow for better efficiency in Public Administration and provide popular participation in tax policies? The qualitative method was used, with the objectives of understanding the new concept of tax legality and its application by the STF; analyze the

peculiarities of this phenomenon; examine its influence within the scope of tax administration management. It was concluded that the phenomenon in question allows the taxpayer to be removed from the tax system. The withdrawal of discussion within the scope of the Legislative Branch also allows the suppression of the participation of numerous political acts typical of legislative discussion, such as various economic groups, political parties, commissions, as well as reducing the chances of following the debate through websites communication. The taxpayer begins to play an increasingly passive role in the construction of the tax system, allowing him to distance himself from public management.

Keywords: tax delegalization, enough legality, dialogical administration, popular participation.

Introdução

A Administração Pública é marcada pelo princípio da legalidade, consagrado no art. 37 da Constituição Federal, apenas podendo agir, então, sob a égide da legislação. Na área fiscal, institui-se o princípio da legalidade tributária, presente no art. 150, I, da Constituição Federal, bem como art. 97, I e II, do Código Tributário Nacional, estatuinto que nenhum tributo pode ser exigido sem que haja uma lei que o institua.

O exercício do poder de tributar é restringido de maneira a exigir previsão legal para tanto. Tem-se como base a garantia da segurança jurídica em favor do contribuinte, o qual passa a ter conhecimento de qual tributo deve pagar e de como deve fazê-lo, sendo a Administração tributária e o comportamento do contribuinte determinados com base nas leis e nos regulamentos expedidos.

Contudo, tem sido cada vez mais comum a existência de decretos regulamentares e medidas provisórias em temas tributários, assim como a delegação de determinados conceitos para posterior especificação por parte do Executivo ou de outro ente.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) vem permitindo maior ou menor abertura do princípio da legalidade com base nas peculiaridades do tributo, adotando o conceito de legalidade suficiente, conforme será mais bem delimitado no corpo da pesquisa em questão.

A utilização de decretos regulamentares, medidas provisórias e delegação para complementação de conceitos ocorre com a justificativa de permitir a abreviação do processo legislativo em razão de suas peculiaridades, permitindo a celeridade na instituição do tributo e, conseqüentemente, a arrecadação deste para os cofres públicos. Todavia, questiona-se se o modelo em questão adotado permite maior transparência da Administração Pública e se proporciona maior ou menor participação popular na gestão da administração tributária.

Busca-se trazer a perspectiva de participação dialógica, presente no Direito Administrativo, para a seara tributária, passando a analisar a eficiência com base na alteração da interpretação da legalidade tributária.

Possuiu-se como objetivo geral analisar se a ressignificação da legalidade tributária pode se mostrar como meio para garantir a eficiência administrativa. De forma específica, buscou-se entender o novo conceito de legalidade tributária e a aplicação dele pelo STF; analisar as peculiaridades e razões da aplicação desse conceito; examinar a influência dele no âmbito da busca pela construção do diálogo entre contribuinte-fisco na administração.

Para iniciar a pesquisa, utilizou-se como hipóteses as seguintes afirmações: existe uma mitigação do conceito de legalidade tributária, aplicada principalmente pelo STF e aproveitada pela Administração Pública; a legalidade suficiente ou deslegalização do direito tributário traz um custo negativo para o contribuinte, permitindo menor participação na administração e menor entendimento do sistema tributário como um todo; o sistema tributário nacional deve ser utilizado como meio de permitir uma melhor gestão tributária para o Estado e para o contribuinte, mas a tendência da adoção do conceito é utilizada de forma desvirtuada, diminuindo a transparência e o diálogo entre administração-fisco.

O método de abordagem foi o hipotético-dedutivo, caracterizado pelo teste de teorias, por meio de hipóteses alternativas e provisórias que poderão ou não ser confirmadas.

A pesquisa aqui realizada se mostrou como qualitativa, prevalecendo-se a utilização da pesquisa bibliográfica, que se caracteriza pela busca de informações em material impresso ou digital, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos. Foi realizada análise documental, utilizando-se como referência os dados trazidos pela análise do contencioso tributário na atualidade, realizada pelo Conselho Nacional de Justiça.

O primeiro capítulo da pesquisa trata sobre a tendência de ressignificação da legalidade tributária pelo Supremo Tribunal Federal, tentando-se entender o âmbito de sua aplicação com utilização do termo legalidade suficiente expresso, bem como outras decisões que propõem diferente interpretação para tão importante conceito tributário.

A segunda parte busca entender os motivos que levam a essa tendência de alteração do conceito, as referidas consequências no âmbito da administração tributária e da sua litigiosidade.

Por fim, o último capítulo pretende estudar as bases da relação atual entre contribuinte e administração tributária, examinando-se motivos de alterações da relação entre ambos.

1. Novo conceito de legalidade tributária

A atual estrutura do Estado permite que o ente público seja o único responsável pela criação da legislação, permitindo a defesa dos cidadãos por diversas instituições e garantias, bem como a cobrança, destes, de tributos necessários para custeio do desenvolvimento de atividades. Embora essa cobrança seja extremamente necessária para a manutenção estatal, deve-se seguir determinadas re-

gras do jogo, sob pena de permitir a dissolução do Estado de Direito e da perda de legitimação das instituições públicas. É nessa base normativa que se insere o princípio da legalidade tributária¹.

A segurança jurídica é extremamente importante para o direito, mas ela toma contorno ainda mais especial na área tributária, de maneira que a falta de respeito ao princípio estatuído em questão “causa maiores prejuízos ao Estado democrático de Direito que a desobediência pura e simples de uma norma jurídica tributária”².

Relevante demonstrar que as garantias tributárias, principalmente em favor do contribuinte, são tão relevantes para o Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal, que o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.733/DF, já entendeu que se caracterizam como cláusulas pétreas.

Com a expansão da sociedade e de suas demandas, o Poder Legislativo passa a ser visto como agente insuficiente para suprir todas as necessidades. O Poder Executivo passa a se tornar, na transição do Estado Liberal para o Estado Social, acumulador de novas funções que, antes, eram detidas tão somente pelo parlamento. Com a justificativa de maior agilidade e especialização, o Executivo deixa de ser tão somente executor das decisões do Legislativo³.

A análise histórica de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal traz a impossibilidade da relativização da legalidade estrita tributária. A título de ilustração, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.247, o Plenário do STF julgou a inconstitucionalidade de taxa criada por portaria editada pelo Ibama, sendo adotada, no voto vencedor, a impossibilidade de a lei tributária utilizar conceitos imprecisos na definição do fato gerador. No Recurso Extraordinário n. 234.605-6/RJ, concluiu-se que apenas por meio de lei a planta genérica de valores do IPTU poderia ser aprovada, devendo esta trazer todos os elementos do cálculo do valor do imóvel, não podendo haver delegação para posterior complementação pelo Executivo⁴. As jurisprudências em questão foram elencadas como rele-

¹ SANTOS, Josycler Aparecida Arana. A importância do princípio da estrita legalidade para o direito tributário. *Scientia iuris: Revista do Curso de Mestrado em Direito Negocial da UEL* v. 7/8, 2003/2004, p. 322-339, p. 331.

² SANTOS, Josycler Aparecida Arana. A importância do princípio da estrita legalidade para o direito tributário. *Scientia iuris: Revista do Curso de Mestrado em Direito Negocial da UEL* v. 7/8, 2003/2004, p. 322-339, p. 338.

³ DUARTE JÚNIOR, Ricardo. A natureza jurídica dos atos normativos elaborados pelas agências reguladoras. *A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional* ano 15, n. 61. Belo Horizonte, jul./set. 2015, p. 181-207, p. 182-183.

⁴ Para melhor entendimento, traz-se parte da ementa do julgado: “Somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, é permitido aumentar tributo, como tal havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do IPTU, por meio de aplicação de tabelas genéricas de valorização de imóveis, relativamente a cada logradouro, que torna o tributo mais oneroso.”

vantes para a análise da evolução de decisões pelos autores Assef Lavez⁵, Torres⁶ e Queiroz⁷.

Ainda que reconheça a importância da aplicação do princípio em questão, com jurisprudência no sentido da impossibilidade de relativização, o Supremo Tribunal Federal, de forma recente, vem entendendo de forma contrária. Essa superação de entendimento foi expressamente trazida em julgado pelo Relator Ministro Dias Toffoli, Recurso Extraordinário n. 704.292, tendo em vista a mudança do entendimento doutrinário em vários países, como Uruguai, Itália e Chile, pois a legalidade estrita seria incapaz de garantir os direitos da maioria dos cidadãos.

Embora o reconhecimento expresso da superação desse entendimento tenha ocorrido apenas no julgado anteriormente tratado, Queiroz⁸ entende que a mudança de paradigma desse tribunal superior ocorreu no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1851-4. Este autor traz que, no processo em questão, inicialmente foi deferida medida cautelar no sentido de que haveria presunção tão somente provisória no caso de antecipação do ICMS, permitindo que, caso houvesse venda em valor diferente em momento posterior, haveria possibilidade da diferença paga. Todavia, quando o assunto seguiu para o Plenário, concluindo-se pelo caráter definitivo da presunção em questão, sendo constitucional a mera delimitação, pela lei, no âmbito temporal, podendo outros mecanismos serem implementados pelos Estados.

Cyrino e Nunes⁹ elencam como relevante para a mudança de paradigma a decisão do STF que entendeu pela validade das normas relativas ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), no RE n. 343.446/SC, permitindo que a lei deixasse para o regulamento a complementação de determinados conceitos.

⁵ LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 43. São Paulo: IBDT, 2019, p. 354-382, p. 375-376. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/722>. Acesso em: 24 ago. 2023.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, 2004, p. 193-232, p. 223. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45134. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45134>. Acesso em: 24 ago. 2023.

⁷ QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de transferência de competências normativas*. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF, p. 53.

⁸ QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de transferência de competências normativas*. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF, p. 54.

⁹ CYRINO; ANDRÉ; NUNES, Daniel Capecchi. A Constituição, as instituições e as delegações legislativas: um caso de mutação. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional* ano 17, n. 70. Belo Horizonte, out./dez. 2017, p. 175-198, p. 190. DOI: 10.21056/acc.v17i70.487.

Para Dias Júnior¹⁰, existem decisões que, embora não tragam o termo de legalidade suficiente, permitem o reconhecimento do caráter não absoluto do princípio em questão. Trouxe-se como ilustração o reconhecimento da constitucionalidade da delegação, por lei, aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, desde que haja parâmetro legal e que a majoração não seja superior aos percentuais legalmente estabelecidos. Caso não obedecidos esses requisitos, a lei é declarada inconstitucional, conforme Recurso Extraordinário n. 704.292.

Assim, o Supremo Tribunal passa a adotar o conceito de legalidade suficiente, permitindo que haja maior diálogo com atos normativos infralegais, como regulamentos. A justificativa do entendimento pacificado em repercussão geral, Recurso Extraordinário n. 838.284, é de que a estreita conexão com a atividade estatal direcionada aos contribuintes permite a manutenção de capacidade superior para compreender a realidade e extrair dela elementos dos tributos. No caso, o juízo de valor feito diz que não se fere o princípio da legalidade tributária no caso em que os elementos essenciais do tributo estão presentes na lei¹¹.

Outros autores, como Queiroz e Ribeiro¹², embora não se apropriem do termo aqui utilizado, entendem que a cessão da competência normativa tributária a outros agentes, por meio de textos vagos ou delegação expressa, é chamada de deslegalização tributária, tendo conceito semelhante.

É importante, também, perceber o nível de incidência do termo legalidade suficiente nos julgados da Corte Superior. Em consulta ao portal eletrônico, percebe-se que o termo legalidade suficiente é utilizado em quatro acórdãos, sendo três deles teses de repercussão geral. Em decisões monocráticas, o conceito aparece em 22 documentos, sendo o mais antigo do ano de 2017 e o mais recente com publicação de 2023.

De fato, a incidência do termo é maior em decisões monocráticas em comparação com os acórdãos. Contudo, sua importância não deixa de ser evidente em razão dos amplos poderes do relator, o qual profere a referida decisão, podendo,

¹⁰ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. O princípio da legalidade tributária suficiente no Supremo Tribunal Federal e a definição tributária de intangíveis. *Revista Direito Tributário Atual* n. 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 90-112, p. 106-107. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1191>. Acesso em: 1º set. 2023.

¹¹ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. O princípio da legalidade tributária suficiente no Supremo Tribunal Federal e a definição tributária de intangíveis. *Revista Direito Tributário Atual* n. 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 90-112, p. 106. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1191>. Acesso em: 1º set. 2023.

¹² QUEIROZ, André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Razões e efeitos da deslegalização tributária: um olhar sobre as estruturas de incentivos e suas consequências. *Economic Analysis of Law Review* v. 11, n. 3, set./dez. 2020, p. 90-105, p. 92.

entre outras questões, decidir, propor questões incidentais e proferir julgamentos monocráticos¹³.

Ressalte-se que, no âmbito dos acórdãos, embora tenha aspectos quantitativos ainda pequenos, a maior parte deles possui repercussão geral, requisito processual que pressupõe a existência de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo, conforme art. 1.035, § 1º, do Código de Processo Civil.

A adoção do termo, em sua maioria, por meio de decisões monocráticas, não retira a importância da sua discussão, tendo em vista a importância dos poderes do relator no processo civil brasileiro. Compreende-se a legalidade suficiente como uma teoria em ascendência no âmbito do direito tributário e na sua aplicação pelos tribunais superiores.

Em estudo quantitativo sobre essa tendência na seara tributária, Queiroz¹⁴ concluiu que houve aumento significativo tanto na quantidade de decretos emitidos quanto no número de palavras utilizadas tendo como perspectiva antes e após 2002, período da mudança de entendimento aqui exposta: no período de 1997 a 2001, foram emitidos um total de 128 decretos, com uma média de 25,6 por ano. Após 2002, houve a emissão de 360 decretos, com uma média de 72 por ano. No que diz respeito às palavras, os decretos emitidos entre 1997 e 2001 totalizam 141.143 palavras, com uma média de 28.228 palavras por ano. Por outro lado, os decretos emitidos após 2002 totalizam 428.628 palavras, com uma média de 85.724 palavras por ano. A partir desses dados, inferiu-se que uma parte significativa do conteúdo normativo, que anteriormente era estabelecido por meio de leis, passou a ser abordada em decretos. Essa constatação é baseada na diminuição da quantidade de palavras nas leis a partir de 2002.

A admissão da tese em questão permite alcançar o juízo de valor de que, em regra, a doutrina tende a analisar as questões tributárias sob a perspectiva de um processo social complexo, e não mero instrumento para arrecadação estatal¹⁵, de maneira que o Judiciário, de forma recente, também passa a adotar essa forma de exame.

¹³ GAWSKI, Martin Barcelos; BRUST-RENCK, Priscila Goergen; SCARPARO, Eduardo. O voto do relator vale mais? Anclagem em julgamentos colegiados. *Revista Direito GV* v. 18, n. 2, 2022, p. 5.

¹⁴ QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de transferência de competências normativas*. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF, p. 75.

¹⁵ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; NEVES, Barbara das. A análise econômica do direito e os custos ocultos de transação em matéria tributária. *Revista de Direito Brasileira* v. 25, n. 10, abr. 2020, p. 266-279, p. 268. ISSN 2358-1352. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/4533>. Acesso em: 13 abr. 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2020.v25i10.4533>.

2. As peculiaridades da ampliação da legalidade tributária

É certo que a passagem histórica dos tributos tem como finalidade a arrecadação de meios para arcar com determinadas políticas públicas. Todavia, o momento sociopolítico brasileiro perpassa por um tempo em que a sociedade questiona e duvida das legitimidades das atividades desenvolvidas pelo Poder Público, principalmente no que tange àquelas referentes à seara tributária¹⁶.

Embora não seja o foco dessa pesquisa, é importante elencar que essa desconfiança social dificulta a aplicação da solidariedade que deve estar presente para entender como legítima a necessidade de determinada contraprestação, no caso o tributo, para que o Estado possa realizar determinadas políticas públicas¹⁷.

Tal peculiaridade se soma ao fato de que, na atual sociedade de risco, há empenho voltado, em regra, à realização do interesse individual, distanciando-se de fitos sociais e públicos¹⁸.

Esse aspecto é importante, também, para a litigiosidade tributária. Em relatório, apontou-se a falta de transparência, confiança e cooperação nas relações entre o Fisco e os contribuintes como um dos motivos para os altos números de litígios, tendo em vista que esse relacionamento passa a ser marcado pela desconfiança¹⁹.

É nesse contexto que a possibilidade, pelo Legislativo, de transferência da competência normativa pode parecer sedutora, por caracterizar “a alocação da “culpa” da tributação em outro poder”²⁰, retirando certa parcela de responsabilidade do Poder Legislativo, pelo menos que busque deixar mais evidente junto à sociedade em crise.

A edição de lei tem caráter complexo, tendo em vista que demanda a participação de diversos atores, rodadas de negociações, interesse de diversos grupos, partidos políticos, comissões, entre diversos outros atores. A possibilidade de de-

¹⁶ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; NEVES, Barbara das. A análise econômica do direito e os custos ocultos de transação em matéria tributária. *Revista de Direito Brasileira* v. 25, n. 10, abr. 2020, p. 266-279, p. 266-268. ISSN 2358-1352. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/4533>. Acesso em: 13 abr. 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2020.v25i10.4533>.

¹⁷ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; NEVES, Barbara das. A análise econômica do direito e os custos ocultos de transação em matéria tributária. *Revista de Direito Brasileira* v. 25, n. 10, abr. 2020, p. 266-279, p. 275-276. ISSN 2358-1352. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/4533>. Acesso em: 13 abr. 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2020.v25i10.4533>.

¹⁸ RECK, Janriê Rodrigues; BITENCOURT, Caroline Müller. Direito administrativo e o diagnóstico de seu tempo no Brasil. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional* ano 19, n. 75. Belo Horizonte, jan./mar. 2019, p. 241-264, p. 254.

¹⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022, p. 100.

²⁰ QUEIROZ, André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Razões e efeitos da deslegalização tributária: um olhar sobre as estruturas de incentivos e suas consequências. *Economic Analysis of Law Review* v. 11, n. 3, set./dez. 2020, p. 90-105, p. 92.

legação pode ser capaz de reduzir o seu caráter político-eleitoral, que poderá ser impopular²¹.

O aspecto político da legalidade suficiente também vai mais a fundo a partir do momento em que se percebe que, quando determinada medida é popular, o parlamentar, este envolvido na aprovação ou revogação de determinado ato normativo infralegal, pode imputar para si a “glória” daquele momento que foi bem aceito pela sociedade, não tendo que dividi-lo com outros profissionais, grupos setorializados ou parlamentares que também tenham discutido o assunto que se buscava legislar. Ainda nessa perspectiva, se o ato discutido buscou favorecer determinado grupo de interesse, este também clama para si todo o crédito da atuação. É o que se chama de ganho individual da atividade política²².

Isso também pode ser usado como forma de pressão para determinado grupo de interesse, pois “a mesma caneta que assina uma portaria pode revogá-la”²³. Não se pode esquecer que o cenário político brasileiro é terreno fértil para o presidencialismo de coalização, caracterizado pela necessidade de atuação e do apoio de diversos agentes políticos para manutenção de ideais legislativos ou governamentais²⁴. Ora, o Direito, como fruto da relação social, passa a sofrer influências de diversos meios, principalmente na seara tributária, de maneira que a análise científica dele, a ser considerada pelos agentes políticos e jurisdicionais, deve possuir caráter interdisciplinar²⁵.

Todavia, destaca-se que, apenas porque essas diretrizes específicas são delegadas ao Executivo ou a outros entes, não se diz é completamente errônea: afinal, estes também possuem legitimidade democrática, obedecendo-se aos postulados administrativos subordinados à Constituição Federal²⁶.

²¹ QUEIROZ, André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Razões e efeitos da deslegalização tributária: um olhar sobre as estruturas de incentivos e suas consequências. *Economic Analys of Law Review* v. 11, n. 3, set./dez. 2020, p. 90-105, p. 94.

²² QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas*: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de transferência de competências normativas. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF, p. 197.

²³ QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas*: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de transferência de competências normativas. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF, p. 198.

²⁴ QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas*: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de transferência de competências normativas. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF, p. 242.

²⁵ PAYÃO, Jordana Viana; ROSSIGNOLI, Marisa. Desafios da regulação tributária em tempos de tecnologias disruptivas. *Novos Estudos Jurídicos* v. 24, n. 2. Itajaí (SC), 2019, p. 514-535, p. 523. DOI: 10.14210/nej.v24n2.p514-535. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/14962>. Acesso em: 13 abr. 2023.

²⁶ TEIXEIRA, Daniel Alves. Constitucionalismo democrático e a transição da legalidade para a ju-

Não se descartam motivos legítimos para o fenômeno aqui discutido, como: a possibilidade de utilização de recursos escassos, passando a reservar tempo de discussão legislativa para outros temas que não podem ser delegados para outros entes²⁷. Todavia, o que se observa é a transferência imoderada desse trabalho para o Poder Executivo, distorcendo-se o conceito de interpretação consensual:

“[...] o mais importante, portanto, no processo interpretativo, é que sejam compreensíveis as razões ou os fatores que levaram o intérprete a atribuir ao texto um determinado sentido, e não outro. Como o Direito é uma realidade institucional, que somente existe na medida em que é consensualmente pactuado, de forma intersubjetiva, essas razões permitirão aos demais membros da comunidade aceitar a interpretação dada ao texto, ou pelo menos compreendê-la, sendo certo que, quanto mais aceita, mais distante estará ela de um ato de arbítrio do intérprete [...]”²⁸

Diante de tantas questões complexas, há indução do comportamento dos indivíduos. Os contribuintes passam a apresentar dificuldade de compreensão do sistema tributário a partir do momento em que ele se torna um emaranhado de diferentes competências, com a participação de diversos atores e entes federativos. Há um sistema labiríntico em que o potencial investidor, assustado com a complexidade imposta, pode escolher deixar de investir em determinada atividade. O administrado passa a analisar a opção de sonegar, pois esta, embora seja ato antiético e ilícito, pode se caracterizar como menos oneroso em um sistema complexo, de forma que o Estado passa a ser ente indutor negativo de condutas ilícitas²⁹.

Para além de diminuição de arrecadação em razão de aumento na sonegação fiscal, também se apresenta o fato de que se aumenta a litigiosidade, tendo em vista que cada questão passa a ser analisada de forma individual, com chances de adoção de critérios genéricos e convenientes³⁰.

Observou-se não apenas a falta de coerência jurídica das conclusões do jul-

ridicidade no direito tributário. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* v. 2, n. 2, 2014, p. 1-16, p. 8.

²⁷ QUEIROZ, André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Razões e efeitos da deslegalização tributária: um olhar sobre as estruturas de incentivos e suas consequências. *Economic Analysis of Law Review* v. 11, n. 3, set./dez. 2020, p. 90-105, p. 102.

²⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária – entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 278 p., 2014, p. 259.

²⁹ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; NEVES, Barbara das. A análise econômica do direito e os custos ocultos de transação em matéria tributária. *Revista de Direito Brasileira* v. 25, n. 10, abr. 2020, p. 266-279, p. 175-176. ISSN 2358-1352. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/4533>. Acesso em: 13 abr. 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2020.v25i10.4533>.

³⁰ QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de*

gado de situações semelhantes, mas, também, da fundamentação utilizada no raciocínio. Ora, a transparência da fundamentação do julgador existe para mostrar que ela se apoia no ordenamento jurídico analisado. Assim, quando ela não é feita de forma íntegra e coerente, muitas vezes, pelo mesmo órgão julgador se pode passar a impressão de fraqueza em um sistema que deveria ser marcado pela segurança jurídica, em que a decisão teria sido tomada por outros motivos ali possivelmente não explicitados³¹. Todas essas questões permitem a alteração da essência de segurança jurídica, não se podendo garantir a manutenção de certa previsibilidade do direito³².

Em suma, a ressignificação da legalidade tributária pode ser realizada por determinados motivos, alguns legítimos, como diminuição de tempo e especialidade, enquanto outros controversos, como alocação “de culpa”. O importante é estabelecer que esse comportamento, entre suas peculiaridades, gera a consequência de determinada atuação na relação entre fisco-contribuinte.

3. O caminho para a administração tributária dialógica

Em pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça³³, questionou-se se, na estrutura administrativa do órgão, haveria alguma norma que impedisse a realização do lançamento tributário antes da edição de ato interpretativo por órgão máximo com competência para tanto e se existia algum instrumento formal interno para provocar a interpretação oficial do órgão, sendo este eficiente. Ademais, perguntou-se se os fiscais costumam efetuar o lançamento, consultando superior imediato ou gerando consulta interna.

Foram recebidas dez respostas, sendo quatro delas consideradas válidas (Sefaz Roraima, Acre, Sergipe e Minas Gerais). Percebeu-se que, em todas as respostas válidas, os fiscais autuavam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação fosse conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária. No âmbito da Sefaz do Mato Grosso, recebeu-se multiplicidade de respostas, interpretando-se a confusão das respostas como falta de uma orientação uniforme dentro do mesmo órgão, percebendo que essa aplicação di-

transferência de competências normativas. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF, p. 278.

³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Incoerência entre fundamentos usados no julgamento de questões diversas e a integridade da jurisprudência tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 565-592, p. 583. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1199>. Acesso em: 1º set. 2023.

³² MULLER, Cesar Augusto; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales. Considerações gerais sobre a segurança jurídica e sua confirmação no subsistema constitucional tributário. *RVM* v. 16, n. 1. Brasília, jan./jun. 2022, p. 137-167, p. 154.

³³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022.

vergente aumenta a insegurança entre os contribuintes e pode causar violação ao princípio da isonomia³⁴.

Compreendeu-se a existência em sua maioria (“13 respostas obtidas são positivas ou parcialmente positivas, ou seja, 59% do total, contra nove respostas negativas, que representam 41% do total”), de ato normativo, no âmbito da administração dos órgãos, que vinculasse seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores. Os Fiscos respondentes que possuem esse ato normativo são os seguintes: RFB, Sefaz/MG, Sefaz/PA, Sefaz/RS, Sefaz/MT, Sefaz/SP, Sefaz/RN, Sefaz/Belo Horizonte e Sefaz/Fortaleza. Contudo, cada ato normativo engloba como decisão judicial tipos de decisões diferentes³⁵.

Mesmo com a participação de advogados públicos, ainda assim, percebe-se resiliência por parte da administração tributária em ter especialistas de Direito Tributário e da sociedade na edição legislativa. Em pesquisa realizada, responderam a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa, bem como a RFB e as Secretarias de Fazenda e Finanças das mesmas 16 capitais, deram resposta negativa às Procuradorias dos estados de Sergipe, Rio de Janeiro, Roraima, Distrito Federal, tendo a Fazenda Nacional se enquadrado na resposta de “às vezes”. No âmbito das administrações tributárias, apenas Sefaz de Minas Gerais deu resposta positiva³⁶.

A manutenção de tipos normativos tributário gerais ou a expressa delegação normativa caracterizantes do fenômeno da legalidade suficiente ou da deslegalização permitem haja esvaziamento da atuação do Legislativo, assim como fortalecimento do Poder Executivo³⁷.

Um dos motivos pelos quais ocorre o mencionado fenômeno é de que se permite maior eficiência no âmbito da Administração Tributária, que passa a ditar a legislação na seara em que é focada, assim como há a possibilidade de reservar o escasso tempo legislativo para discussão de outros temas que, de fato, não podem sofrer delegação³⁸.

Todavia, o que se percebe, além de outras consequências, é o afastamento do contribuinte do sistema tributário. Esse que, antes tinha, ao menos, a prerrogati-

³⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022, p. 82-83.

³⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022, p. 87-90.

³⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022, p. 71.

³⁷ QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas*: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de transferência de competências normativas. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF, p. 271.

³⁸ QUEIROZ, André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Razões e efeitos da deslegalização tributária: um olhar sobre as estruturas de incentivos e suas consequências. *Economic Analysis of Law Review* v. 11, n. 3, set./dez. 2020, p. 90-105, p. 102.

va de acompanhar o debate por meio dos sítios de comunicação legislativa, tem cada vez menos conhecimento do tema. Destaca-se que a retirada da discussão no âmbito do Poder Legislativo também permite a supressão da participação de inúmeros atos políticos típicos da discussão legislativa, tais como diversos grupos econômicos, partidos políticos, comissões, entre outros.

A título de ilustração, buscou-se dados sobre a disponibilização dos atos preparatórios das normas e atos tributários, concluindo-se que somente três órgãos dos 16 que responderam adotaram transparência ativa, sendo estes PGE/RR, PG/DF e Sefaz/DF. Nos demais, observou-se tão somente a existência de transparência passiva, definida como aquela em que se espera a provocação, por parte do contribuinte, por meio de pedido individual, com resposta direcionada apenas a este, e não a todos os contribuintes como um todo, estes cidadãos potencialmente interessados³⁹.

Não se nega que é dificultoso o papel de cada parte na relação tributária. Ao Fisco, cabe interferir no patrimônio alheio, sempre por buscando mais recursos e de forma mais eficiente. Em contrapartida, o contribuinte deve se sujeitar a diversas obrigações, gastando seu tempo e seu dinheiro com essas demandas⁴⁰.

Soma-se a isso que, cada vez mais, o fisco tem função mais inerte na relação, na medida em que, em regra, vem se restringindo a atividade de fiscalização, controle e sanção, enquanto o contribuinte passa a ter a necessidade de interpretar e aplicar as normas tributárias, assim como gastar seu patrimônio com essas tarefas⁴¹. Ilustração dessa situação é a ascensão da substituição tributária, processo do qual fazem parte três pessoas: contribuinte-substituto, contribuinte-substituído e responsável. A aplicação desse instituto busca a concretização do princípio da praticidade, em que se busca trazer “para o campo tributário fatos que se mostram de difícil assimilação e controle pelo Estado”⁴².

A tarefa de acompanhar, interpretar e aplicar as normas tributárias se torna difícil ao contribuinte, na medida em que já são fatos de difícil assimilação estatal, como apontado, assim como se vive em um momento, também fruto da deslegalização⁴³, em que se há apressada sucessão de normas, entendimentos administra-

³⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022, p. 275.

⁴⁰ MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife* v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 244-253, p. 245.

⁴¹ MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife* v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 244-253, p. 246-247.

⁴² MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; GÓES, Maria Cristina de Moura. Tendência evolutiva da substituição tributária na administração fazendária e o princípio da praticidade. *Revista Pensar* v. 14, n. 2. Fortaleza, jul./dez. 2009, p. 307-320, p. 314.

⁴³ Diz-se que é fruto da deslegalização, tendo em vista que é mais rápido se alterar uma norma tri-

tivos e judiciais, estes que já encontram dificuldade de acompanhamento pelo Estado, quiçá para o contribuinte⁴⁴.

Com o objetivo de atender a várias finalidades e agir de maneira eficiente, a Administração Tributária desenvolve estratégias para transferir o ônus administrativo para o contribuinte. Ao realizar essa transferência, como o custo administrativo de calcular o tributo no caso do lançamento por homologação, também surgem despesas adicionais relacionadas para além do pagamento do tributo com suas respectivas taxas. O contribuinte assume os custos que a Administração Tributária teria com fiscalização e arrecadação. Embora essa obrigação possa trazer benefícios ao contribuinte, como a denúncia voluntária, ainda não é uma regra fixa⁴⁵. Não é à toa que, levando-se em consideração os custos suportados pelo contribuinte a partir das suas novas tarefas, muitas vezes, opta-se pela sonegação, embora seja ato ilícito e imoral⁴⁶.

É a partir da transferência de atribuições que antes eram do Fisco para o contribuinte que deve vigorar regime de colaboração⁴⁷. Não se pode pensar no administrado como mera fonte de recursos financeiros e força operacional de novas incumbências. Necessária a criação de um novo modelo de Administração Pública, pautado na retomada da confiança do contribuinte, que deve ser tratado não como infrator da lei, mas sim como cliente daquele serviço. Para realizar isso, uma das tarefas é simplificar o sistema tributário, na medida em que, embora o administrado tenha novas funções na relação, ainda é um fato social distante e complexo para ele⁴⁸.

butária por meio de ato infralegal. Afinal, não há despendimento de tempo de debate legislativo ou busca de um quórum mínimo.

⁴⁴ MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife* v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 244-253, p. 246-247.

⁴⁵ MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. A indução tributária como meio de construção de uma administração tributária eficiente. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 12, n. 3, 2017, p. 816-836, p. 823. DOI: 10.5902/1981369425690. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/25690>. Acesso em: 22 maio 2023.

⁴⁶ MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. A indução tributária como meio de construção de uma administração tributária eficiente. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 12, n. 3, 2017, p. 816-836, p. 832. DOI: 10.5902/1981369425690. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/25690>. Acesso em: 22 maio 2023.

⁴⁷ MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife* v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 244-253, p. 248.

⁴⁸ MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. A indução tributária como meio de construção de uma administração tributária eficiente. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 12, n. 3, 2017, p. 816-836, p. 832. DOI: 10.5902/1981369425690. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/25690>. Acesso em: 22 maio 2023.

Silveira e Jaques⁴⁹ transmitem a ideia da necessidade de atuação ética por parte da Administração para a tributação, passando-se a garantir diálogo direto com o contribuinte. Para isso, necessária a proteção de um certo mínimo existencial no patrimônio do cidadão, para que não tenha fim meramente confiscatório; a concepção da legislação como instrumento indutor de certo comportamento; simplificação das obrigações tributárias.

A atitude em questão se afasta do conceito de democracia participativa, possivelmente aplicável à governança pública, contrária à instalação de instrumentos que estimulem a participação do cidadão no processo de formulação, implementação e fiscalização da atuação dos órgãos e das entidades públicas. A ideia no conceito trazido busca a transformação da atuação do cidadão para um papel ativo na governança e na tomada de decisões⁵⁰.

A necessidade de uma perspectiva dialógica do fisco passa pelo fato de que a comunicação não é meramente informar sobre a expedição de determinado ato normativo, mas envolve uma maior complexidade, na medida em que permite inúmeras interpretações por parte da Fazenda Pública, dos servidores, do Poder Judiciário e dos próprios contribuintes⁵¹.

É necessário garantir certa previsibilidade da atuação administrativa ao cidadão na medida em que “conduz-nos à ideia de confiança no Direito, de capacidade de anteciparmos com algum grau de exatidão o que Estado pode exigir de nós e do que nós podemos esperar do Estado”⁵².

“[...] Para que as pessoas vejam no conjunto de normas que integra o Direito Tributário essa realidade institucional, que elas cumprem porque reconhecem como Direito, e não apenas por conta da força de quem impõe sua obediência, é preciso que o Direito tenha um fundamento ético. É preciso que as normas que existam correspondam, na máxima medida possível, às normas que as pessoas que a elas se submetem gostariam que existissem. Daí dizer-se que uma legislação que estabelecesse tributação mais justa seria, independentemente de aparatos repressivos, dotada de maior eficácia.”⁵³

⁴⁹ SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; JAQUES, Abner da Silva. Administração tributária e a necessidade de uma ética para o desenvolvimento sustentável. *Relações Internacionais no Mundo Atual* v. 2, n. 23, 2019, p. 1-22, p. 14.

⁵⁰ GUEDES, Luciana Kellen Santos Pereira; FARIA, Edimur Ferreira de. O aparente controle social no âmbito da Administração Pública brasileira. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional* ano 21, n. 86. Belo Horizonte, out./dez. 2021, p. 249-274, p. 250. DOI: 10.21056/aec.v21i83.1353.

⁵¹ KÖCHE, Rafael. Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do Direito Tributário. *Revista Direito GV* v. 11, n. 1, jan./jun. 2015, p. 141-158, p. 144.

⁵² MULLER, Cesar Augusto; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales. Considerações gerais sobre a segurança jurídica e sua confirmação no subsistema constitucional tributário. *RVMD* v. 16, n. 1, jan./jun. 2022, p. 137-167, p. 164.

⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação do tributo: algumas notas. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* v. 3, 2015, p. 1-19, p. 9.

Não se pode permitir que o princípio da eficiência seja considerado tão somente em seu aspecto quantitativo, qual seja, maior arrecadação. Ele deve ser caracterizado pela constante busca pela otimização da prestação da atividade administrativa. O que ocorre atualmente é que, embora o princípio busque consagrar o interesse público, a forma como ele é aplicado na administração tributária permite a sua própria contradição, na medida em que não há melhor interação entre meios e fins⁵⁴.

Necessário, então, que a sociedade brasileira passe a escolher um caminho viável para a busca da eficiência do fisco, evitando-se deturpação do significado da lei e da própria Constituição⁵⁵. Continuar com a tendência de deslegalização é possibilitar que a seara tributária passe a ser vista tão somente como mais uma obrigação a ser cumprida, muitas vezes, sendo mais vantajoso aguardar a eventual penalidade.

Ora, a falta de diálogo, de prestação de informações e de entendimento em um sistema tão complexo, com afastamento das bases de participação popular ao permitir a delegação de competência, permite que a administração tributária seja encarada como “organização que decide a partir do código ‘programas vinculantes para a comunidade’, mas se valendo de programas jurídicos, não forma distinções com sentido para os administrados”⁵⁶.

Não havendo alteração dessa realização recente, permitindo maior diálogo e conhecimento do contribuinte, apenas haverá reafirmação da sociedade de risco: o Administrado se encontra cansado e cada vez mais desvinculado com o Direito Público, pois não basta apenas que cumpra as regras, é necessário entendê-las.

Conclusão

O conceito de legalidade tributária foi mudando ao passar dos tempos. De um conceito antes delimitado nos dispositivos constitucionais e normativos, o STF entendia pela impossibilidade da sua relativização, de maneira a proteger o contribuinte. Contudo, a partir do ano 2002, houve superação do antigo entendimento de maneira a permitir que a legalidade tributária tivesse uma diferente perspectiva.

O presente trabalho buscou trazer os princípios de eficiência e participação dialógica, que estão presentes no Direito Administrativo, para o campo tributá-

⁵⁴ SEVERINI, Tiago Vasconcelos. Interpretação justa e transação tributária. *Rev. SJRJ* v. 17, n. 28. Rio de Janeiro, 2010, p. 185-204, p. 197.

⁵⁵ PARADA, Márcio Henrique Sales. O outro lado da moeda na nova relação entre fisco e contribuintes – a obrigação de revelar planejamentos fiscais agressivos, *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* v. 7, n. 8, jan./jun. 2019, p. 79-113, p. 104.

⁵⁶ RECK, Janriê Rodrigues; BITENCOURT, Caroline Müller. Direito administrativo e o diagnóstico de seu tempo no Brasil. *AC&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional* ano 19, n. 75. Belo Horizonte, jan./mar. 2019, p. 241-264, p. 251.

rio, por meio da análise da interpretação da legalidade tributária, analisando-se, de forma geral, se a redefinição da legalidade tributária pode ser um meio de garantir a eficiência administrativa. De forma mais específica, também se buscou compreender o novo conceito de legalidade tributária e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal (STF), examinar as características e razões para a aplicação desse conceito, e analisar sua influência na governança na administração tributária.

De grande relevância para essa pesquisa, a pesquisa sobre o litigioso tributário do Conselho Nacional de Justiça mostrou inúmeras deficiências na administração tributária, como falta de participação da sociedade civil, de especialista e mesmo de uma uniformização de entendimento nos próprios órgãos. Embora o relatório não adotasse a ressignificação da legalidade tributária aqui exposta, trouxe auxílio para o entendimento do funcionamento na administração tributária e na sua busca pela eficiência e pelo diálogo.

A legalidade suficiente ou fenômeno da deslegalização tributária passa a ser observada a partir do momento em que há a aplicação de critérios genéricos, para posterior especificação por parte do Executivo ou de outro ente, ou a delegação expressa de competência normativa.

A nova perspectiva do conceito também gera diferentes peculiaridades e consequências, como a construção política dessa alocação “de culpa”, o ganho individual da atividade política, a distância entre Administração e contribuinte e a transferência do ônus para o administrado.

Não se duvida, claro, do tempo e dos serviços aproveitados a partir do momento em que há a possibilidade de reservar o escasso tempo legislativo para discussão de outros temas que, de fato, não podem sofrer delegação. Mas não é possível que se tenha a perspectiva tão somente da eficiência, devendo-se levar em consideração o envolvimento com o administrativo e a necessidade de participação na elaboração e na aplicação das normas tributárias.

Ressalte-se que a exclusão das discussões do âmbito do Poder Legislativo também impede a participação de diversos atores políticos típicos do processo legislativo, como grupos econômicos, partidos políticos, comissões, entre outros.

A importância de adotar uma abordagem de diálogo por parte da administração tributária decorre do fato de que a comunicação não se limita a informar sobre a emissão de determinada norma, mas envolve uma complexidade maior.

Não se pode permitir que o princípio da eficiência seja considerado apenas em termos de aumento da arrecadação. Ele deve ser caracterizado pela busca contínua pela otimização da prestação das atividades administrativas, devendo haver uma interação adequada entre os meios e os objetivos.

Assim, foram confirmadas as hipóteses anteriormente trazidas, quais sejam: existe uma mitigação do conceito de legalidade tributária, aplicada principalmente pelo STF e aproveitada pela Administração Pública; a legalidade suficien-

te ou deslegalização do direito tributário traz um custo negativo para o contribuinte, permitindo menor participação na administração e menor entendimento do sistema tributário como um todo; o sistema tributário nacional deve ser utilizado como meio de permitir uma melhor gestão tributária para o Estado e para o contribuinte, mas a tendência da adoção da deslegalização permite que esta seja utilizada de forma desvirtuada, diminuindo a transparência e o diálogo entre administração-fisco.

Não se buscou esgotar o tema no presente artigo, mas tão somente incitar a necessidade de discussão sobre ele, ainda pouco falado nas searas tributária e administrativa. Estudar o fenômeno da eficiência na administração pública brasileira significa, claro, entender os fenômenos da litigiosidade, mas também entender o aspecto legislativo e comportamental dos sujeitos que fazem parte do ambiente estudado.

Referências

- BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022.
- CYRINO; André; NUNES, Daniel Capecchi. A Constituição, as instituições e as delegações legislativas: um caso de mutação. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional* ano 17, n. 70. Belo Horizonte, out./dez. 2017. DOI: 10.21056/aec.v17i70.487.
- DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. O princípio da legalidade tributária suficiente no Supremo Tribunal Federal e a definição tributária de intangíveis. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1191>. Acesso em: 1º set. 2023.
- DUARTE JÚNIOR, Ricardo. A natureza jurídica dos atos normativos elaborados pelas agências reguladoras. *A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional* ano 15, n. 61. Belo Horizonte, jul./set. 2015.
- GAWSKI, Martin Barcelos; BRUST-RENCK, Priscila Goergen; SCARPARO, Eduardo. O voto do relator vale mais? Ancoragem em julgamentos colegiados. *Revista Direito GV* v. 18, n. 2, 2022.
- GUEDES, Luciana Kellen Santos Pereira; FARIA, Edimur Ferreira de. O aparente controle social no âmbito da Administração Pública brasileira. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional* ano 21, n. 86. Belo Horizonte, out./dez. 2021. DOI: 10.21056/aec.v21i83.1353.
- KÖCHE, Rafael. Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do Direito Tributário. *Revista Direito GV* v. 11, n. 1, jan.-jun. 2015.
- LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. *Revista Direito*

- Tributário Atual* v. 43. São Paulo: IBDT, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/722>. Acesso em: 24 ago. 2023.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação do tributo: algumas notas. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* v. 3, 2015.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Incoerência entre fundamentos usados no julgamento de questões diversas e a integridade da jurisprudência tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1199>. Acesso em: 1º set. 2023.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária – entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 278 p., 2014.
- MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife* v. 86, n. 2, jul./dez. 2014.
- MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; GÓES, Maria Cristina de Moura. Tendência evolutiva da substituição tributária na administração fazendária e o princípio da praticidade. *Revista Pensar* v. 14, n. 2. Fortaleza, jul./dez. 2009.
- MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. A indução tributária como meio de construção de uma administração tributária eficiente. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 12, n. 3, 2017. DOI: 10.5902/1981369425690. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/25690>. Acesso em: 22 maio 2023.
- MULLER, Cesar Augusto; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales. Considerações gerais sobre a segurança jurídica e sua confirmação no subsistema constitucional tributário. *RVM* v. 16, n. 1. Brasília, jan./jun. 2022.
- PARADA, Márcio Henrique Sales. O outro lado da moeda na nova relação entre fisco e contribuintes – a obrigação de revelar planejamentos fiscais agressivos. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* v. 7, n. 8, jan./jun. 2019.
- PAYÃO, Jordana Viana; ROSSIGNOLI, Marisa. Desafios da regulação tributária em tempos de tecnologias disruptivas. *Novos Estudos Jurídicos* v. 24, n. 2. Itajaí (SC), 2019. DOI: 10.14210/nej.v24n2.p514-535. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/14962>. Acesso em: 13 abr. 2023.
- QUEIROZ, André Zancanaro. *A deslegalização da tributação pela perspectiva da teoria das escolhas públicas: considerações sobre impactos de decisões judiciais que ampliam as possibilidades de transferência de competências normativas*. 2021. Tese (Doutorado) – Centro Universitário de Brasília Programa de Pós-graduação do UniCeub-DF.
- QUEIROZ, André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Razões e efeitos da deslegalização tributária: um olhar sobre as estruturas de incentivos e suas consequências. *Economic Analysis of Law Review* v. 11, n. 3, set./dez. 2020.

- RECK, Janriê Rodrigues; BITENCOURT, Caroline Müller. Direito administrativo e o diagnóstico de seu tempo no Brasil. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional* ano 19, n. 75. Belo Horizonte, jan./mar. 2019.
- RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; NEVES, Barbara das. A análise econômica do direito e os custos ocultos de transação em matéria tributária. *Revista de Direito Brasileira*, v. 25, n. 10, abr. 2020, p. 268. ISSN 2358-1352. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/4533>. Acesso em: 13 abr. 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2020.v25i10.4533>.
- SANTOS, Josyler Aparecida Arana. A importância do princípio da estrita legalidade para o direito tributário. *Scientia iuris: Revista do Curso de Mestrado em Direito Negocial da UEL* v. 7/8, 2003/2004.
- SEVERINI, Tiago Vasconcelos. Interpretação justa e transação tributária. *Rev. SJRJ* v. 17, n. 28. Rio de Janeiro, 2010.
- SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; JAQUES, Abner da Silva. Administração tributária e a necessidade de uma ética para o desenvolvimento sustentável. *Relações Internacionais no Mundo Atual* v. 2, n. 23, 2019.
- TEIXEIRA, Daniel Alves. Constitucionalismo democrático e a transição da legalidade para a juridicidade no direito tributário. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* v. 2, n. 2, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, 2004. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45134. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45134>. Acesso em: 24 ago. 2023.