

NEOCONSTITUCIONALISMO, ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONSENSUALIDADE. REFLEXÕES SOBRE OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Marcus Vinicius Cardoso Barbosa

1. Introdução

A ciência do Direito é o território da *ousadia envergonhada*¹. A imperativa necessidade de se realizar a releitura dos pressupostos do Direito Tributário à luz dos valores, princípios e regras previstos no texto constitucional vigente, encontra sempre resistência. Na visão de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, há um fetichismo institucional que obstaculiza a atuação do Direito, confinando-o; é o culto ao passado, a ditadura da superioridade dos antigos, a imobilização em face do arraigado, o medo do futuro, do novo². Essa constatação parece ser ainda mais sentida no direito tributário, reforçando a necessidade de avanço.

Neste contexto inserem-se alguns dos principais argumentos evocados contra a criação de uma Lei Geral de Transação: (i) a supremacia do interesse público; (ii) a indisponibilidade do crédito tributário e (iii) o princípio da legalidade que determinaria a plena vinculação da Adminis-

1. SANTOS MENDONÇA, José Vicente. Ulisses e o Superego: novas críticas à legitimidade democrática do controle judicial de constitucionalidade. *Revista de Direito do Estado* n. 7. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 81-116.

2. GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação Tributária – Introdução à Justiça Fiscal Consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 23.

tração Tributária. Todos encontram leitura em pressupostos oitocentistas para justificar o apego à tradição.³

O objetivo do presente trabalho é discutir tais objeções à luz da Constituição para se verificar se de fato existe algum óbice relevante e intransponível ou, por outro lado, se as críticas devem se restringir aos aspectos de conveniência e oportunidade de adoção desse novo modelo; o que o trabalho não pretenderá discutir.

Para tanto, busca-se necessário apoio na doutrina de direito administrativo, em especial por se adotar a premissa que parece inescapável de que a cobrança do crédito tributário é atividade administrativa e que, portanto, não é infensa aos avanços colhidos naquela seara nos anos recentes. Nesse sentido, parece que administrativistas e constitucionalistas têm percebido de forma mais rápida e, principalmente, mais propositiva a mudanças de feição por que tem passado o Estado nos últimos anos. Tenta-se aqui estabelecer um liame que possa ser útil ao debate que se propõe a travar.

Para superar as principais críticas listadas, procura-se demonstrar nas linhas seguintes as mudanças de paradigmas do Direito Público moderno. Todavia, primeiramente cumpre registrar que a matéria tem como fio condutor duas premissas inexoráveis: (i) a ineficiência da Administração Tributária e (ii) a necessidade de uma mudança de paradigma imposta pelo princípio constitucional da eficiência, da busca de respostas materialmente positivas que devem funcionar como catalisadores da busca de um novo e adequado modelo.

Não se propõe um necessário abandono de todo o desenvolvimento teórico tradicional do direito tributário. Em verdade, o que parece

3. Diversos artigos foram publicados sobre o tema. Sintetizando em parte tais argumentos DE SANTI, Eurico Marco Diniz. *Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação?* In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

urgente é a construção de um direito tributário mais consentâneo com a realidade social e normativa atual, o que passa por uma necessária releitura dos seus principais institutos sob a perspectiva do fenômeno neoconstitucionalista e pela verificação da possibilidade de utilização de novos instrumentos capazes de introduzir na prática tributária os valores constitucionais mais substantivos. Entre eles, sem dúvidas, está a transação tributária.

2. Premissas iniciais

2.1. Ineficiência administrativa e a necessidade de mudança de paradigma

Não obstante o trabalho efetuado pela Administração Tributária Federal que a cada ano supera as estimativas de arrecadação de receita, não há como negar o problema pelo qual passa no que se refere à execução forçada.

Segundo estimativas veiculadas pelo Ministério da Fazenda, a partir de dados coletados no ano de 2006, as fases administrativa e judicial de cobrança do crédito tributário têm duração média, respectivamente, de 4 e 12 anos. O sistema – caro, moroso e complexo – tem como principais efeitos: (i) a insegurança jurídica gerada ao contribuinte e (ii) contribuir para o baixo valor da arrecadação frente ao total da dívida ativa da União. Estima-se que, computados os valores arrecadados através de parcelamentos (ordinários e especiais), e aqueles provenientes de depósitos judiciais, no ano de 2011, o montante arrecadado (13,6 bilhões de reais) representou o percentual de 1,37% do estoque da dívida ativa da União que perfazia naquele ano quase 1 trilhão de reais⁴.

4. Dados disponíveis no sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no link <http://www.pgfn.gov.br/noticias/PGFN%20em%20numeros%202011.pdf> acessado em 13/12/2012.

A conclusão é mais triste do que óbvia. Grande parte do ‘*indisponível crédito tributário*’ perde-se em meio ao interminável sistema de idas e vindas a prateleiras empoeiradas; quer seja pela prescrição; quer seja pela insolvabilidade ao final. Perdem a Fazenda; a legalidade, a ética concorrencial e a sociedade.

Por fim, o quadro de ineficiência culmina em grave déficit de legitimidade à Administração Tributária. A tensão dialética entre uma sociedade carente e desigual como a nossa e o extenso elenco de direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal de 1988 clama pelo implemento de inúmeras políticas públicas. Ocorre que, infelizmente, *direitos não nascem em árvores*⁵. Administrar é, por essência, gerir recursos finitos para demandas ilimitadas. A cada decisão alocativa explícita, o administrador se vê diante de uma decisão desalocativa implícita. Muitas vezes, *o cobertor curto* impõe escolhas dramáticas. Habitação ou saúde. Educação ou infraestrutura. Não se trata de ‘mero’ pragmatismo econômico, mas sim, da efetivação de direitos fundamentais.

Em última análise, não estamos a falar apenas de números – sempre instrumentais –, mas sim de pessoas. Para além de assépticas hipóteses de laboratório e do purismo sistêmico acadêmico, o Direito almeja efetividade⁶. É a esta realidade que se dirigem as propostas normativas de modificação da Administração Tributária hoje em debate na sociedade brasileira⁷.

Dentre os instrumentos normativamente previstos para a atuação da Administração, repousava nos artigos 156, III e 171 do Código Tri-

5. GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

6. HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição* - trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

7. Tramitam hoje no Congresso Nacional também projetos de lei para criação de um modelo de execução fiscal administrativa – Projeto de Lei 5.080/09 –, e de regulamentação da dação em pagamento em matéria tributária, Projeto de Lei 5.081/09, como tentativa de modernizar o sistema de cobrança dos créditos tributários.

butário Nacional, quase que adormecida desde sua promulgação em 25 de outubro de 1966, a figura da transação tributária⁸. Ou seja, os contornos normativos para instituição de marco regulatório para a transação tributária na esfera federal há muito se encontram vigentes em nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, nada mais urgente do que, diante do déficit de legitimidade da administração tributária e à luz dos novos paradigmas da contemporaneidade, pensar-se em novos mecanismos de atuação da Administração Tributária. Nesse contexto, a regulamentação da transação tributária surge para oferecer novos instrumentos à concretização do crédito tributário, mormente, em vista do dever de eficiência expressamente consagrado constitucional e legalmente, como se observa do art. 37, *caput* e do art. 70 *caput* da CRFB/88, bem como, art. 2º, *caput* da Lei n. 9.784/99.

Nada obstante, no momento em que se pretende a criação do novo marco regulatório, insta observar-se, inusitadamente, que a grande maioria das críticas não é dirigida ao seu texto normativo, mas sim aos seus pressupostos. É, portanto, sobre estes que o presente texto irá se debruçar.

8. Na verdade, como salientam Luis Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho, a transação tributária, mesmo antes de CTN, já teve tratamento no ordenamento jurídico federal através da Lei n. 1.341/51. ADAMS, Luis Inácio Lucena; FILHO, Luiz Dias Martins. Transação no Código Tributário Nacional – CTN – e novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Em igual sentido, diversos outros entes federativos já estabeleceram normas a tornar aplicável a transação em sua esfera de competência tributária. Dentre outros, registre-se a Lei n. 4.901/94 do Estado do Espírito Santo; o convênio ICMS n. 33/00; a lei n. 13.435/99 do Estado de Minas Gerais; Lei n. 1843/02 do Município de Tangará da Serra, MT.

3. O fenômeno do Neoconstitucionalismo

Hoje se está diante de um novo modelo de Estado, capaz de conciliar os valores da Democracia e do Constitucionalismo com o fato do pluralismo social e político. Um Estado Democrático e de Direito. Nesta esteira, as últimas décadas do século XX assistiram ao surgimento de diferentes leituras do fenômeno, por inúmeros pensadores como Gustavo Zagrebelsky⁹, Robert Alexy¹⁰, Ronald Dworkin¹¹, Paolo Commanduci¹², entre outros, todos em busca de um novo paradigma para o Estado Constitucional de Direito atual. A esta profusão de ideias de variados matizes filosóficos e sociais tem-se denominado *Neoconstitucionalismo*¹³.

Independentemente do nome que se queira dar, o fato é que o direito constitucional tem passado por profundas transformações no período recente, sendo a constitucionalização do direito o resultado

9. ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid: Trotta, 2009.

10. ALEXY, Robert; BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho – la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

11. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

12. COMMANDUCI, Paolo; CARBONELL, Miguel (ed.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003.

13. O termo Neoconstitucionalismo encerra distintos significados, muitos deles ainda em construção. Para estudo aprofundado sobre o tema vide: CARBONELL, Miguel. Neoconstitucionalismo: elementos para uma definición. In: MOREIRA, Eduardo Ribeiro; PUGLIESI, Márcio (coordenadores). *20 Anos da Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2009. Nesse trabalho Miguel Carbonell ressalta que a grande novidade do Neoconstitucionalismo está na ocorrência simultânea, no tempo e espaço, dos três elementos que o autor considera que lhe dão forma: constitucionalismo do 2º pós-guerra, práticas jurisprudenciais pautadas por novos parâmetros interpretativos, (ponderação, proporcionalidade, eficácia horizontal dos direitos fundamentais, etc.) e um desenvolvimento teórico que concebe o ato de concretização do direito, em especial pelo Judiciário, como uma atividade criativa e transformadora da realidade.

dessa ampliação da área de influência de um Direito Constitucional renovado¹⁴.

A faceta mais relevante da constitucionalização é a associada ao efeito expansivo e condicionante das normas constitucionais mais fundamentais e de mais elevado teor substantivo e axiológico. Os direitos fundamentais, os princípios fundamentais da República, os princípios e regras que traduzem os fins últimos do Estado têm, no atual estágio do desenvolvimento dogmático do direito constitucional, a capacidade não apenas de determinar a validade da legislação ordinária, mas também de inspirar a interpretação e aplicação dos mais diversos ramos do direito infraconstitucional.

Ao descrever as principais características de um ordenamento jurídico constitucionalizado, Riccardo Guastini as separa em relação aos setores influenciados pelo fenômeno: (i) o legislador está também vinculado à Constituição, de modo que não pode escolher livremente os fins a serem perseguidos, mas apenas os meios mais oportunos e/ou mais eficientes para realizar as finalidades pré-constituídas pela Constituição; (ii) a jurisprudência está condicionada pela Constituição já que os juízes estão obrigados a aplicar não apenas a lei, mas também diretamente a Constituição; (iii) as relações privadas também são condicionadas pela Constituição, ruindo a ideia de aplicação da Constituição apenas nas relações entre Estado e particular e consagrando o modelo que propõe a eficácia da Constituição também nas relações interprivadas; (iv) a doutrina também é afetada pela expansão do raio de influência da Constituição, assim passa-se a buscar nela o fundamento axiológico das leis e expor seu conteúdo normativo como mero desenvolvimento de princípios constitucionais correlatos de modo que todo estudo doutrinário inicia-se com

14. BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. IV, p. 63-119.

a análise dos princípios constitucionais que regem determinada matéria, qualquer que seja ela¹⁵.

Tratando do fenômeno no Brasil, o professor Luís Roberto Barroso, com a clareza que lhe é peculiar, assim o descreve:

Nesse ambiente, a Constituição passa a ser não apenas um sistema em si – com a sua ordem, unidade e harmonia – mas também um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito. Este fenômeno, identificado por alguns autores como filtragem constitucional, consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados. Como antes já assinalado, a constitucionalização do direito infraconstitucional não tem como sua principal marca a inclusão na Lei Maior de normas próprias de outros domínios, mas, sobretudo, a reinterpretação de seus institutos sob uma ótica constitucional.

À luz de tais premissas, toda interpretação jurídica é também interpretação constitucional. Qualquer operação de realização do direito envolve a aplicação direta ou indireta da Lei Maior. Aplica-se a Constituição:

- a) Diretamente, quando uma pretensão se fundar em uma norma do próprio texto constitucional. Por exemplo: o pedido de reconhecimento de uma imunidade tributária (CF, art. 150, VI) ou o pedido de nulidade de uma prova obtida por meio ilícito (CF, art. 5º, LVI);
- b) Indiretamente, quando uma pretensão se fundar em uma norma infraconstitucional, por duas razões:
 - (i) antes de aplicar a norma, o intérprete deverá verificar se ela é compatível com a Constituição, porque se não for, não deverá fazê-la incidir. Esta operação está sempre presente no raciocínio do operador do Direito, ainda que não seja por ele explicitada;
 - (ii) ao aplicar a norma, o intérprete deverá orientar seu sentido e alcance à realização dos fins constitucionais. Em suma: a Consti-

15. GUASTINI, Riccardo. *Interpretación, Estado e Constitución*. Lima: Ara Editores, 2010. p. 156-157.

tuição figura hoje no centro do sistema jurídico, de onde irradia sua força normativa, dotada de supremacia formal e material. Funciona, assim, não apenas como parâmetro de validade para a ordem infraconstitucional, mas também como vetor de interpretação de todas as normas do sistema.¹⁶

Nesse ambiente, cresce de importância a ideia de que os direitos fundamentais, ponto central das Constituições contemporâneas, deixam de ser compreendidos exclusivamente como direitos subjetivos, reconhecendo-se também sua feição objetiva. Essa dimensão objetiva constitui-se na capacidade de irradiar efeitos e influenciar a interpretação e aplicação do direito infraconstitucional em seus mais diversos ramos, em especial quando se tratar de institutos ou normas dotadas de linguagem mais aberta e indeterminada. Nesse sentido, Daniel Sarmento, em passagem que sintetiza perfeitamente esse ponto, assevera:

(...) a constitucionalização do Direito vai desafiar antigas fronteiras como Direito Público/Direito Privado e Estado/sociedade civil. Isso porque, numa ordem jurídica constitucionalizada, a Constituição não é apenas a lei fundamental do Estado. Ela é a lei fundamental do Estado e da sociedade. Nenhum ramo do Direito escapa completamente às suas malhas. Se, por um lado, a pluralidade e a complexidade dos interesses presentes numa sociedade cada vez mais heterogênea continuam justificando e demandando uma crescente especialização no âmbito jurídico, por outro, há agora um centro de gravidade, capaz de recolher e juridicizar os valores mais importantes da comunidade política, no afã de conferir alguma unidade axiológica e teleológica ao ordenamento.¹⁷

16. BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. IV.

17. SARMENTO, Daniel. Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda. In: SARMENTO, Daniel. *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 177.

Acredita-se, assim, que é o momento do direito tributário, não sem algum atraso, seguir os passos de outros ramos do direito cuja doutrina tem feito um esforço para promover a revisão de seus institutos à luz dessas novas premissas aqui já lançadas. Nesse ambiente, surge espaço também para a incorporação de novos instrumentos de atuação decorrentes de uma aproximação teórica do direito tributário com outros ramos jurídicos, reconectados por uma realidade constitucional comum e amplificada.

Por derradeiro, pode-se identificar nas diferentes teorias ‘neoconstitucionalistas’ alguns pontos de convergência: (i) reconhecem a democracia, nas suas mais diferentes teorias, como pressuposto de legitimidade do Estado¹⁸; (ii) partem da força normativa da Constituição¹⁹ para afirmá-la como epicentro hierárquico e axiológico do ordenamento jurídico; (iii) reconhecem uma dimensão objetiva aos direitos fundamentais a exercer efeitos irradiantes sobre todo o ordenamento e a condicionar tanto as relações públicas quanto as privadas; (iv) a partir da retomada da distinção entre texto normativo e norma²⁰, admitem, ao menos em parte, o caráter construtivo da atividade de interpretação/aplicação²¹ do Direito; (v) ressaltam a importância normativa dos valores e dos princípios; (vi) especificamente no que se refere aos princípios, a partir de sua carga normativa, afirmam seu papel determinante na aplicação/interpretação do Direito; (vii) propõem a reaproximação entre

18. Nesse sentido v. FERRAJOLI, Luigi. Juspositivismo crítico y democracia constitucional. *Doxa. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, núm. 16 (abril 2002), p. 7-20.

19. HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

20. GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmática delle Fonti*, p. 16 e *Dalle Fonti alle Norme*, p. 20 e segs. *Apud* ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 22.

21. Para intrincado estudo na seara da filosofia e da filosofia do direito acerca das diferenças entre compreensão, interpretação e representação recomenda-se: LACOMBE CAMARGO, Maria Margarida. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição para o estudo do Direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 15 e segs.

o Direito e a Moral, superando a lógica do Estado como um fim em si mesmo, exigindo-se novo resíduo de legitimidade para o ordenamento para além da autoridade estatal.

4. A crise de pressupostos da administração pública contemporânea

Constata-se, nesse contexto, que os pressupostos ideológicos do direito administrativo oitocentista se encontram em verdadeiro descompasso com as necessidades variadas e complexas da Administração Pública contemporânea. Como bem exposto por Gustavo Binbenojm²², a crise

22. “Narra a história oficial que o direito administrativo nasceu da subordinação do poder à lei e da correlativa definição de uma pauta de direitos individuais que passavam a vincular a Administração Pública. Essa noção garantística do direito administrativo, que se teria formado a partir do momento em que o poder aceita submeter-se ao direito e, por via reflexa, aos direitos dos cidadãos, alimentou o mito de uma origem milagrosa e de categorias jurídicas exorbitantes do direito comum cuja justificativa teórica seria a de melhor atender à consecução do interesse público. (...)”

Tal história seria esclarecedora, e até mesmo louvável, não fosse falsa. Descendo-se da superfície dos exemplos genéricos às profundezas dos detalhes, verifica-se que a história da origem e do desenvolvimento do direito administrativo é bem outra. E o diabo, como se sabe, está nos detalhes. A associação da gênese do direito administrativo ao advento do Estado de direito e do princípio da separação de poderes na França pós-revolucionária caracteriza erro histórico e reprodução acrítica de um discurso de embotamento da realidade repetido por sucessivas gerações, constituindo aquilo que Paulo Otero denominou ilusão garantística da gênese. O surgimento do direito administrativo, e de suas categorias jurídicas peculiares (supremacia do interesse público, prerrogativas da Administração, discricionariedade, insindicabilidade do mérito administrativo, dentre outras), representou antes uma forma de reprodução e sobrevivência das práticas administrativas do Antigo Regime que a sua superação. A jurisdicação embrionária da Administração Pública não logrou subordiná-la ao direito; ao revés, serviu-lhe apenas de revestimento e aparato retórico para sua perpetuação fora da esfera de controle dos cidadãos”. BINENBOJM, Gustavo. Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

de paradigma do Direito Administrativo não constitui algo novo, mas, na verdade, é vício de origem.

Eis uma premissa fundamental para a discussão acerca da transação tributária: a imperativa necessidade de se realizar a releitura dos pressupostos do Direito Administrativo Tributário à luz dos valores, princípios e regras, previstos no texto constitucional vigente. Não faltaram vozes alegando violação ao princípio da legalidade ou ao princípio da supremacia do interesse público. Nada parece mais equivocados. Não se trata de violação, mas sim, da preservação através de necessária releitura de tais princípios face aos pressupostos neoconstitucionalistas, e da recobrada de sua legitimidade face à sociedade contemporânea.

4.1. Releitura da supremacia do interesse público sobre o privado

A primeira objeção que a ideia de uma transação tributária encontra soa quase temor reverencial: o imaculado dogma do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular, do qual a indisponibilidade do crédito público, tratada a seguir, exsurge, segundo muitos, como corolário direto.

Durante muito tempo o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado reinou – como verdade acrítica – a justificar a atuação da Administração Pública Brasileira. No entanto, nos últimos anos, agrava-se a percepção de descompasso entre este e os novos paradigmas neoconstitucionalistas de uma sociedade personalista, com epicentro axiológico na dignidade da pessoa humana.²³ Assim, sob diferentes perspectivas, o princípio da supremacia do interesse público sobre o

23. Para completo estudo sobre o tema, ver: SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: _____ . *Livres e Iguais: Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 33-95.

privado vem sendo revisitado por autores do quilate de Humberto Ávila²⁴ e Marçal Justen Filho²⁵.

Nesse sentido, tais autores afirmam não haver mais como conceber um princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento de existência do Estado, como afirma a doutrina clássica. Tanto a democracia quanto o constitucionalismo convergem para o fundamento último da promoção dos direitos fundamentais. Um Estado que se pretenda democrático e de direito como o nosso, não pode conceber-se como um fim em si mesmo.

Transportando tal raciocínio para a seara específica do direito tributário, são esclarecedoras e bem lançadas as palavras do professor Ricardo Lobo Torres que bem ilustram a quadra atual:

O princípio de supremacia do interesse público gerava a processualidade fundada na superioridade dos interesses da Fazenda Pública. A nova processualidade fiscal pressupõe a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público. Hoje parte importante da doutrina brasileira repeliu a tese da superioridade do interesse público, separando interesse da Fazenda Pública do interesse público. O interesse fiscal, na época do processo administrativo tributário equitativo, só pode ser o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva.²⁶

24. ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

25. JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de interesse público e a "personalização" do direito administrativo*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 127.

26. TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 89-110.

Enfim, tanto o Estado quanto a Administração, em especial a Administração Tributária, devem ser entendidos como instrumentais. Visam promover os valores e princípios constitucionais, e, em última análise, os direitos e garantias fundamentais. Acrescente-se ainda que, ao trazer em si uma predefinição do resultado que deve advir de sua aplicação, a classificação da supremacia do interesse público como princípio torna-se uma contradição em termos. Afinal, por definição, um princípio é norma de textura aberta que permite uma concretização gradual, permitindo o uso do processo de ponderação em sua aplicação. Noutros termos, uma lógica de prevalência *prima facie* não se adequa a estrutura de princípio, para muitos assumida pela supremacia do interesse público.

4.2. O mito da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário

Um segundo obstáculo à transação tributária consistiria no princípio da indisponibilidade do interesse público, na hipótese, especialmente qualificado como indisponibilidade do crédito tributário.

Para entender o que de fato constitui o conteúdo da indisponibilidade proposta pelo referido princípio, é lapidar a lição do professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto²⁷ que busca diferenciar o interesse público

27. “Certos interesses, porém, são considerados de tal forma relevantes para a segurança e para o bem-estar da sociedade que o ordenamento jurídico os destaca, os define e comete ao Estado satisfazê-lo sob regime próprio: são os interesses públicos. Destarte, ao definir esses interesses públicos a lei os coloca fora do mercado, submetendo-os, distintamente dos demais, ao princípio da supremacia, como força jurídica vinculante, e ao princípio da indisponibilidade, em regra, absoluta e, por vezes, relativa. A indisponibilidade absoluta é a regra, pois os interesses públicos, referidos à sociedade como um todo, não podem ser negociados senão pelas vias políticas de estrita previsão constitucional. A indisponibilidade relativa é a exceção, recaindo sobre interesses públicos derivados, referidos às pessoas jurídicas que os administram e que, por esse motivo, necessitam de autorização constitucional genérica e, por vezes, de autorização legal. Em outros termos e mais sinteticamente: está diante de duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados), sendo que os primeiros são indisponíveis e o

secundário e instrumental, representado pelo interesse da Fazenda Pública, do interesse público primário, fim último do Estado e por essência indisponível.

Em suma, devem ser entendidos como indisponíveis apenas os interesses que dizem respeito à sociedade diretamente e como um todo (interesse público primário) não aqueles interesses da Administração Pública em particular como gestora dos interesses da coletividade, por vezes, com clara expressão material (interesse público secundário) que se traduzem em meros instrumentos para a atingimento do *munus* público acometido ao Estado²⁸.

Tal raciocínio emerge mesmo como corolário do princípio da finalidade, amplamente aceito como um dos mais basilares da administração pública. Não há como se entender como função ou finalidade última do Estado a arrecadação ou a realização de lucros, no caso estatal, mais comumente denominado superávit fiscal. Tais medidas somente podem ser concebidas como instrumentais para o atingimento da função precípua do Estado, no caso brasileiro, em especial, pelo cumprimento dos objetivos previstos no artigo 3º da CRFB/88 e pela promoção e defesa dos direitos fundamentais.

Note-se que não se está aqui a apregoar a dilapidação desenfreada dos bens públicos ou dos direitos de ordem patrimonial do Estado. Ao

regime público é indispensável, ao passo que os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos, e resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime. São disponíveis, nesta linha, todos os interesses e os direitos deles derivados que tenham expressão patrimonial, ou seja, que possam ser quantificados monetariamente, e estejam no comércio, e que são, por esse motivo e normalmente, objeto de contratação que vise a dotar a Administração ou seus delegados, dos meios instrumentais de modo a que estejam em condições de satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado". NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Arbitragem nos Contratos Administrativos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 209, jul./set. 1997. p. 84 e 85.

28. DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário Participativo. Transação e Arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 63-78.

contrário, o que se mostra indisputável é que inexiste qualquer vedação de ordem constitucional para que uma lei confira ao Estado uma ferramenta mais célere e consensual de promoção do princípio constitucional da eficiência, mesmo que importe na disponibilidade do crédito tributário. E mais. Por não impositiva, em regra, a transação é mais legítima e pacificadora, já que abre a possibilidade de o administrado participar da construção da solução que termine ou previna o litígio com ganhos expressivos para o ideal democrático. Tais ganhos não se abrem a uma análise meramente matemática.

Noutros termos, não necessariamente a promoção e a defesa intransigente da arrecadação pela Fazenda Pública, por exemplo, são a melhor forma de alcançar a efetivação dos interesses públicos primários, embora não se possa perder de vista que, num país tão carente como o Brasil e ainda muito necessitado de prestações positivas do Estado, esse seja um importante instrumento para se buscar resolver tal problema. Mesmo porque, por vezes, uma defesa cega e irresponsável dos direitos de ordem patrimonial do Estado acaba por gerar passivos que, ao fim e ao cabo, tornam ilusórios os supostos ganhos.

Sobre a possibilidade de transação no âmbito da administração pública, não é outra a posição do Supremo Tribunal Federal, que quando teve a oportunidade de apreciar a questão, embora apenas em *obiter dictum*, assim se posicionou, como se pode observar do aresto²⁹ cuja ementa abaixo se transcreve:

Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. To-

29. STF, RE 253885 / MG - Minas Gerais. Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Julgamento: 04/06/2002. Primeira Turma. Publicação: DJ DATA-21-06-02.

davia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à última opção deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido.

Especificamente no campo tributário, comentando a indisponibilidade do crédito fiscal, Ricardo Lobo Torres³⁰ novamente traz lição valiosa:

Princípio sensível das finanças públicas é o da indisponibilidade do crédito fiscal. A autoridade administrativa está obrigada a efetuar o lançamento fiscal, que é inteiramente vinculado à lei tributária (art. 142 do CTN). Não há margem de liberdade para o funcionário da Fazenda dispor do crédito fiscal.

Mas a atividade do lançamento, pela sua complexidade e pela dificuldade de apreender e interpretar os conceitos indeterminados e os tipos jurídicos, acaba por tolerar certa margem de apreciação da autoridade fiscal e até o abandono de parcelas do crédito do Estado. Os instrumentos jurídicos mais importantes para excepcionar o princípio da indisponibilidade do crédito fiscal são a discricionariedade administrativa, a tipificação administrativa casuística e a quantificação.

Em suma, a criação de legislação que autorize o uso do instituto da transação tributária não apresenta nenhum vício de inconstitucionalidade, mas encontra-se em perfeita sintonia com a moderna visão de consensualidade no direito administrativo e de obtenção de soluções mais

30. TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

adequadas à promoção dos interesses de fato últimos da Administração Pública, que não se confundem com os meramente patrimoniais. É dizer, não pode haver inconstitucionalidade em buscar alternativas válidas que melhor realizem o dever de eficiência.

4.3. Princípio da legalidade e a necessidade de novos critérios de legitimidade

A possível crítica por violação ao princípio da legalidade, qualificado na plena vinculação da administração tributária, não parece revestir-se de maior robustez.

Na verdade, à primeira impressão, a solução é bastante simples. O mesmo Código Tributário que determina em seu artigo 3º que o crédito tributário será “*cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”; prevê, em seu artigo 156, III, a transação como forma de extinção do crédito tributário, e em seu artigo 171, faculta à lei estabelecer as condições nas quais a transação será autorizada pela autoridade competente. Despido o princípio da supremacia do interesse público de seu manto absolutista, não há parametricidade que sustente eventual inconstitucionalidade dos dispositivos que preveem a transação.

Não obstante, aprofundando-se um pouco mais a questão, forja-se, destarte, a premissa antropológica da Modernidade que concebe o homem como ser fundamentalmente livre, devendo as restrições à sua liberdade ser excepcionais e necessariamente justificadas pelo ordenamento jurídico. Já o Estado, por seu turno, somente pode ser mobilizado quando normas jurídicas (prévias, gerais, abstratas e impessoais) o autorizarem ou o ordenarem. A atividade administrativa, portanto, deveria estar integralmente vinculada à lei. Administrar era executar a lei. Essa

concepção ficou consagrada no direito brasileiro, sendo pela doutrina tradicional tantas vezes reproduzida na lição de Hely Lopes Meirelles³¹.

Nada obstante a repetição em mantra durante anos, a teoria cede ao peso da realidade. Como destaca Odete Medauar, “*a submissão total da administração à lei é irrealizável e provavelmente nunca se realizou*”³². Não são raras as vezes que o vínculo de legalidade restringe-se à atribuição de competência, como atribuição de poder, sem indicar o modo de exercício e as finalidades pretendidas. Outras vezes o legislador faz uso de expressões de conteúdo de difícil determinação. Em ambos os casos a lei não vincula plenamente a atividade administrativa. Cria-se uma zona de livre conformação administrativa, refletida na discricionariedade e nos atos de governo.

A quebra do dogma de uma razão onisciente imputa à lei a perda de poderoso suporte filosófico de legitimidade. Ao mesmo tempo, a complexidade das demandas sociais a exigir intervenção estatal dissolve a primazia normativa do legislativo e acentua a desvalorização da lei³³. O executivo, pouco a pouco, passa a exercer ampla função normativa como legislador delegado e direto, seja por via de medidas provisórias, seja por regulamentos autônomos³⁴. Com a pluralidade de interesses sujeitos à

31. “Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’, para o administrador significa ‘deve fazer assim.’” MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 78. No mesmo sentido Celso Antônio Bandeira de Mello diz que “*o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática*”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, p. 90.

32. MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 145.

33. OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003.

34. A existência, ou não, de regulamentos autônomos é objeto de ferrenha controvérsia na doutrina publicista pátria. Calcando-se nos princípios da legalidade e da

tutela do Estado, a sua atuação torna-se muito abrangente. A ‘*inflação*’ legislativa gera incerteza e insegurança jurídica³⁵. O ordenamento passa a figurar de forma incoerente, contraditória, embora se exija de seus aplicadores uma interpretação sistêmica.

Por último, cabe registrar que o reconhecimento da força normativa da Constituição e da evolução da Jurisdição Constitucional retira das leis e dos códigos o papel de centro normativo do Estado e da sociedade. Esse é um dos pilares da ideia de Neoconstitucionalismo.

É evidente que o princípio da legalidade subsiste com extrema importância para o direito e continua a representar instrumento fundamental de garantia e implementação do Estado Democrático de Direito, resguardando os valores constitucionais de igualdade e liberdade. Na verdade, a crise está na visão originária do princípio, que restringia a análise estritamente à lei positivada.

Hodiernamente, o princípio da legalidade já não pode mais ser visto apenas pelo prisma normativista do positivismo jurídico – fórmulas típicas da pretensão de completude e da lei exaustiva. Com base nas transformações do Estado, e no sempre acelerado processo de demandas

separação de poderes, a posição conservadora sustenta a inexistência de regulamentos autônomos devido à sua incompatibilidade com a ordem constitucional iniciada em 1988. Não obstante, em sentido contrário, entende-se que o regulamento autônomo estaria embutido no próprio princípio da legalidade, mais especificamente nas regras constitucionais que tratam do poder regulamentar do Presidente da República (art. 84, IV e VI, da CF e 25, I, do ADCT). Ademais, argumenta-se, no plano jurídico, que a fundamentação dos regulamentos autônomos pode ser dada pela doutrina estadunidense com a “teoria dos poderes implícitos”; já no plano prático, aduz-se que as demandas de agilidade pragmática da vida social e o caráter técnico de certas questões não seriam compatíveis com a lentidão e a generalidade temática do Parlamento. Por seu turno, o STF já reconheceu, no caso do art. 237 da CF, a existência de regulamento autônomo no Brasil. Cf. CYRINO, André. *O Poder Regulamentar Autônomo do Presidente da República: a espécie regulamentar criada pela EC n. 32/2001*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

35. MEDAUAR, Odete. *Ob. cit.*, p. 146.

sociais, a lei pode e deve continuar sendo a principal fonte de normas jurídicas e sociais, no entanto não mais a única e exclusiva.

Nesse sentido, “*o princípio da legalidade também em outros ordenamentos passou a assentar em bases valorativas, ‘amarrando’ a Administração não somente à lei votada pelo Legislativo, mas também aos preceitos fundamentais que norteiam todo o ordenamento*”³⁶. Caminha-se, assim, para a construção de um princípio da legalidade não no sentido da vinculação positiva à lei, mas vinculação da Administração ao Direito, esse entendido como um sistema constitucional aberto sempre responsivo às mudanças que se processam incessantemente no meio social e também aos valores supranacionais; que tem papel dominante não apenas por ser o fundamento de validade de todo sistema, mas em razão da aplicabilidade imediata de todas as suas normas³⁷. O princípio da legalidade ganha, nesse desiderato, a conotação de *princípio da juridicidade*.

A atuação administrativa passa a exercer a função de integração e densificação, eis que, a partir das prescrições abstratas das normas, constrói a norma adequada ao caso concreto. O emprego dessa técnica acarreta a inevitável ampliação do exercício do poder ‘discricionário’ que, até então, tinha seu emprego limitado aos casos fixados em lei e sob as condições gerais previstas na ordem jurídica vigente.

No caso particular da atuação da Administração Tributária, não se pode negar a existência de algum traço de discricionariedade, como bem lembra Ricardo Lobo Torres³⁸:

36. MEDAUAR, Odete. *Ob. cit.*, p. 147.

37. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 115-116.

38. TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

Há discricionariedade quando, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes da regra de incidência, a autoridade administrativa age nos limites da decisão equitativa.

É perceptível também a discricionariedade administrativa em alguns dos procedimentos necessários ao lançamento tributário. A possibilidade da escolha de métodos de investigação, a ponderação de interesses, a necessidade de coarctar os riscos fiscais provocados pelo contribuinte através de planejamento abusivo, a autorização legal para a requalificação dos atos praticados pelo sujeito passivo (LC n. 104/01), a permissão para o desvendamento do sigilo bancário dos devedores (LC n. 105/01), tudo conduz à ampliação do papel da Administração no lançamento, no controle da ocorrência do fato gerador do tributo e na sua busca da equidade na aplicação do direito tributário, simetricamente ao que vem ocorrendo no direito administrativo.

Essas características se aguçam a partir do fenômeno da globalização. Na Itália o tributarista Augusto Fantozzi vem chamando a atenção para uma nova fase da liquidação e cobrança de tributos, na qual o lançamento é visto menos como procedimento para recuperação de tributos do que como meio para o combate à evasão fiscal e para garantia contra o comportamento ilegítimo do contribuinte; na mesma linha de argumentação, Franco Gallo diz que há uma verdadeira discricionariedade administrativa nos casos em que se imponha a ponderação entre o interesse público e o privado. Na Argentina, Alejandro Altamirano afirma: “En El procedimiento tributario pueden apreciarse márgenes de discrecionalidad em El processo de determinación de oficio en La producción y fiscalización, en los sistemas preventivos”.

Ou seja, novamente torna-se necessário o desenvolvimento de novos parâmetros de controle da conformação da vontade administrativa para além das ideias liberais oitocentistas. A discricionariedade deixa de ser um espaço de livre escolha do administrador para convolar-se em um

resíduo de legitimidade³⁹, a ser preenchido por procedimentos técnicos e jurídicos prescritos pela Constituição e pela lei com vistas à otimização do grau de legitimidade da decisão administrativa. Nesse desiderato, tem-se dado ênfase (i) aos meios de exercício do direito de participação e (ii) à eficiência como mecanismos de legitimação das escolhas discricionárias da Administração Pública.

5. A legitimidade pelo consenso

Não obstante a existência de mecanismos tradicionais de participação direta, tais como o plebiscito e o referendo, é o consenso o método pelo qual se alcança a maior efetividade do direito de participação. Como ressaltam Garcia de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, “*a Administração negocia e a negociação converteu-se em um instrumento imprescindível para a tarefa de administrar*”⁴⁰. Assim, tal atuar não deve ser considerado uma atividade de direito privado da Administração, mas um modo de exercício da função administrativa paritária, ao lado da imperativa, definido como “*uma modalidade de ação e de preparação de decisões que decorre do avanço participativo*”⁴¹.

Adentrando nas justificativas do consensualismo nas relações entre Estado e Sociedade Civil, Diogo de Figueiredo Moreira Neto explica que:

(...) não mais bastando o consenso na escolha de pessoas pelo voto formal, trata-se de buscar um consenso mais amplo sobre a escolha

39. A expressão é devida a Diogo de Figueiredo Moreira Neto, *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 561.

40. FERNANDEZ, Tomás-Ramón, GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *Curso de derecho administrativo*. 9. ed. Madrid: Civitas, 1999. v. 1, p. 663.

41. DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório*. Coimbra: Almedina, 1996. p. 112.

de políticas públicas através de outras formas institucionais que possam disciplinar com fidelidade e segurança o processo de formação da vontade participativa, ou seja, a crescente importância da processualidade adequada como instrumento democrático.

Essa processualidade participativa, como qualquer outra técnica jurídica que se destine a ação do Estado para conferir-lhe previsibilidade no procedimento e efetiva garantia dos direitos das partes, envolve sempre uma cuidadosa reafirmação do sentido formal do direito ao devido processo, constitucionalmente garantido, na esteira da contribuição jurisprudencial e doutrinária dos Estados Unidos da América, berço do moderno direito participativo, ao fundar na cláusula constitucional do *due process of law*, enunciada na Emenda V, o direito de participar em processos regulamentares, abrindo aos sistemas constitucionais de todo o mundo, não apenas a possibilidade mas o dever de instituir processos participativos adequados para a satisfação tanto do conteúdo formal quanto do material da referida cláusula⁴².

Assim, alude-se à Administração concertada “em que a Administração renunciaria ao emprego de seus poderes com base na imperatividade e unilateralidade, aceitando realizar acordos com os particulares destinatários da aplicação concreta desses poderes, ganhando assim uma colaboração ativa dos administrados⁴³.” No mesmo sentido, Gaspar Ariño Ortiz, para quem o modelo estatal contemporâneo traduzir-se-ia em um Estado contratual⁴⁴.

42. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novas tendências da democracia: consenso e direito público na virada do século – o caso brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2003, n. 3, p. 35-36.

43. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*. 9. ed., 1999. vol. 1, p. 661.

44. “Do ponto de vista organizativo e institucional isso significa a substituição do antigo modelo de Estado administrativo-burocrático, hierárquico, unitário, centralizado e gestor direto, por um novo tipo de Administração em que uma multiplicidade de organizações, governamentais, privadas e o que vem sendo denominado ‘terceiro setor’ (público-privado), assumiriam a gestão de serviços com financiamento e controle

Percebe-se, pois, que a absorção da consensualidade pelo direito administrativo acarreta uma revisão da dogmática da disciplina. Provoca uma mudança de eixo. São tendências que vão modificando a Administração Pública tradicional, fundada na imperatividade, na desigualdade, no privilégio e na desconfiança entre as partes – modelo em que vigia uma crença quase absoluta na coerção como único ou primordial fator civilizatório – para torná-la inspirada na flexibilidade, na colaboração, na competição e, sobretudo, na confiança entre sociedade e Estado como parceiros. Cria-se assim uma nova certeza: a de que a consensualidade, aplicada a diversas situações, pode desempenhar papel ainda mais importante que a coerção no progresso humano.

Assim, o consensualismo deve atuar de forma a temperar, com as noções de negociação e de multilateralidade da autoridade, a lógica da imposição e da unilateralidade, comum da visão original do modelo administrativista francês. É no espírito dessa evolução que florescem os vínculos de consenso entre o Estado e os administrados, entre o fisco e o contribuinte, como pressupõe e proporciona a ideia de transação tributária.

6. A legitimidade pela eficiência

Críticos e defensores da ideia de transação podem até concordar que a criação de um marco regulatório para a transação tributária tem por finalidade uma maior adequação da Administração Tributária ao princípio da eficiência. Todavia, para os críticos a eficiência pragmática estaria

do Estado. Isso não é uma invenção, é simplesmente a volta do antigo sistema da ‘concessão’, do ‘concerto’ ou da ‘empresa mista’ como forma de realizar a gestão privada das atividades públicas. É também a volta do princípio da subsidiariedade, o qual recebe atualmente novas formulações. Assim, fala-se de uma das características mais importantes do Estado atual: sua condição de ‘Estado contratual’, apontando a utilização pelo Estado de organizações privadas, com ou sem fins lucrativos, para alcançar os seus fins públicos. ARIÑO ORTIZ, Gaspar. El retorno a lo privado: ante una nueva encrucijada histórica. tiempo.” In: _____ (org.). *Privatización y liberalización de servicios*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1999. p. 19-35.

ilegitimamente sobrepondo-se à sagrada legalidade. Falso! A legalidade recobra legitimidade ao determinar seu conteúdo de ação através do princípio constitucional da eficiência. Vejamos.

Ao debate até aqui conduzido juntou-se, mais recentemente, o termo governança, cujo significado para o setor público liga-se primordialmente ao campo da efetividade da ação governamental. Até como um consecutório lógico dessa nova concepção juspolítica da superação do princípio da legalidade estrita, as outorgas constitucionais de competências à Administração não são meras autorizações formais para agir em persecução do interesse público. Muito mais do que isso, exigem realização efetiva positiva.⁴⁵

Ora, os resultados constitucionalmente pretendidos constituem, afinal, não apenas a finalidade do agir da Administração, mas condicionantes da própria regra de competência. Representam a finalidade da atribuição constitucional da potestade de agir aos diversos órgãos e atores administrativos. Assim, não basta que a ação administrativa formalmente atenda à satisfação do interesse público primário, é determinante que substancialmente o realize.

Em outros termos, e em síntese, a juridicidade da atuação administrativa é uma imposição constitucional, vincula o agir não apenas à eficácia – aptidão para a produção de efeitos constitucionalmente pretendidos –, que é um dado formal apenas referido à legalidade, mas, também e mais além, à efetividade – produção real de efeitos constitucionalmente pretendidos.

Mas a leitura constitucional atual avança ainda mais um passo para além da exigência de juridicidade. Isso porque, arrola como dever da Administração não apenas a manifestação formal pelo cumprimento do interesse público primário – eficácia. Tampouco esse dever se esgota ao

45. CF. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações de Direito Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 44-45.

se alcançar materialmente a realização desse interesse público primário – efetividade. Impõe-se, ainda, o dever de perfazer uma boa administração desse interesse público primário a seu cargo dentro dos melhores padrões de qualidade possíveis – eficiência – ⁴⁶, que fora elevada a princípio constitucional explícito em nosso ordenamento pela Emenda Constitucional n. 19 de 1998.

Nesse sentido, concorda-se com Alexandre dos Santos Aragão quando este conclui que o princípio constitucional da eficiência (art. 37, *caput*, CF) não legitima a aplicação cega de regras legais, que leve a uma consecução ineficiente ou menos eficiente dos objetivos legais primários. As normas jurídicas passam a ter o seu critério de validade aferido não apenas em virtude da higidez do seu procedimento criador, mas também pela sua aptidão para atender as finalidades da política pública democraticamente eleita e capacidade de resolver os males que esta pretende combater⁴⁷. Assim, a legalidade encontra no resultado substantivo da eficiência seu novo resíduo de legitimidade.

7. Conclusão

À guisa de conclusão tem-se como insofismável: (i) a morosidade, o elevado custo e a atual crise do sistema de constituição e cobrança dos créditos tributários bem como (ii) o dever constitucional e legalmente estabelecido de eficiência da atuação administrativa.

Assim, na atual quadra, em que exsurge a normatividade dos princípios e a prevalência dos direitos fundamentais tributários do Neoconstitucionalismo, é dever da Administração Tributária buscar novas fórmulas que possibilitem uma atuação consentânea com o que estabelece

46. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 103.

47. ARAGÃO, Alexandre Santos de. O Princípio da Eficiência. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*. Ano 1, n. 04, abr/jun. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p.78.

a Carta Magna, em especial, eficiência (art. 37, *caput* da CRFB/88) e economicidade (art. 70, *caput* da CRFB/88), de modo a privilegiar uma Administração Pública de resultados e que garanta os meios (recursos financeiros) para consecução dos fins últimos (promoção dos direitos fundamentais) do Estado.

Também se deve destacar a derrocada da supremacia do interesse público como princípio, a uma porque não há fundamento constitucional para que este prevaleça *prima facie*; a duas porque considerar a existência da prevalência apriorística de um princípio é contradição em termos; e a três porque a promoção dos direitos fundamentais deve ser a verdadeira finalidade de um Estado que se pretenda Democrático e de Direito.

Corolário da supremacia do interesse público, a indisponibilidade do crédito tributário – além de merecer todas as críticas já lançadas à supremacia do interesse público – deve ser entendida como mera vedação legal, sem fundamento constitucional. Ou seja, os interesses instrumentais e meramente patrimoniais do Estado – interesse público secundário – podem, nos termos que a legislação estabelecer, ser disponíveis, em especial quando esta disposição pontual puder trazer impactos positivos na arrecadação global ou evitar prejuízos futuros ainda maiores, em suma, garantir eficiência na arrecadação.

Por fim, o princípio da legalidade estrita vem cedendo cada vez mais espaço a uma ideia mais ampla de vinculação à juridicidade, com a Constituição passando ao centro do espectro normativo, permeado em especial pelos ideários de consensualidade – decorrência de uma democracia participativa –, de eficiência e promoção dos direitos fundamentais.

Por tudo, o instituto da transação tributária conforme previsto no CTN surge como instrumento constitucional e legalmente válido e, em abstrato, com aptidão de incrementar a eficiência e os resultados na cobrança dos créditos tributários.