

Economic Analysis of Law Review

Razões e Efeitos da Deslegalização Tributária: um olhar sobre as estruturas de incentivos e suas consequências

Reasons and Effects of Tax De-legalization: a perspective on the structure of incentives and its consequences

André Zancanaro Queiroz¹

Unicub

Gustavo Ferreira Ribeiro²

Unicub

RESUMO

Em reflexão passada, apresentou-se um modelo teórico no qual a elaboração da norma tributária seria um resultado de decisões e acordos políticos, com foco na relação entre grupos de interesse, Legislativo e Executivo e o papel do Judiciário, ao interpretar os limites do princípio da legalidade. O presente artigo avança para avaliar os possíveis efeitos dessa estrutura: (i) na relação entre os poderes e o setor privado; e (ii) na atividade econômica, no longo prazo. Com a apresentação do modelo estendido (razões e efeitos), cuja metodologia é centrada nas teorias da escolha pública e análise econômica do direito, sugere-se a importância da legalidade tributária estrita como princípio jurídico. A interpretação restrita cria balizas à atuação dos governantes em situações nas quais a ausência de limites implicaria em um nível economicamente ineficiente, evidenciando-se uma correlação pouco notada entre um princípio jurídico e seus potenciais impactos.

Palavras-chave: Legalidade tributária; Deslegalização; Incentivos; Efeitos; Escolha Pública.

JEL: K0; K34; K39.

ABSTRACT

In a previous work, a theoretical model was presented in which the elaboration of tax legislation was the result of political decisions and agreements, focusing on the relation among interest groups, Congress and Executive branch, and the role of the Judicial branch interpreting the tax legality principle. This article proceeds to assess the possible effects of this underlying structure: (i) on the relations between the public and the private sectors; and (ii) on the economic activities, in the long term. With the presentation of this extended model (causes and effects), based on Public Choice Theory and Economic Analysis of Law, the paper suggests the relevance of a strict tax legality as a principle of Law. A restrict interpretation sets parameters to the actions of authorities in situations in which the absence of limits would imply economic inefficiencies. The paper, thus, reveals a less observed correlation between a law principle and its potential impacts.

Keywords: Tax legality; De-legalization; Incentives; Effects; Public choice.

R: 05/05/2020 **A:** 02/06/2020 **P:** 31/12/2020

¹ andre_zq@yahoo.com.br

² gustavo.ribeiro@ceub.edu.br

1. Introdução

Estes autores, em artigo anterior, apresentaram um modelo teórico no qual a elaboração da norma (leis ou atos infralegais) tributária é resultado de decisões e acordos políticos, com foco na relação entre grupos de interesse, Legislativo e Executivo³. Naquela reflexão, com base nas teorias da escolha pública e conceitos econômicos, a predileção entre editar leis ou abrir espaço para atos normativos infralegais ocorreria em função de uma estrutura de incentivos subjacentes. O Legislativo, ao utilizar termos que permitam maior discricionariedade ao Executivo na atividade regulamentar, considera custos e benefícios políticos e econômicos. Mecanismo similar opera nas escolhas realizadas pelo Executivo, ao editar atos normativos infralegais que produzam impacto na arrecadação. Chamou-se atenção, igualmente, para o papel do Judiciário, ao aplicar e definir os limites do princípio da legalidade⁴.

Ao se dialogar com a linguagem daquele modelo, lembrou-se, ainda, que, do ponto de vista jurídico, a legalidade tributária tem base legal na própria Constituição (art. 150, I) e no Código Tributário Nacional (art. 97). E, tradicionalmente, é tratada por grande parte da literatura jurídica como espécie de legalidade mais restritiva do que àquelas aplicadas aos demais ramos de Direito Público. Isso significaria que caberia à lei, em sentido estrito, versar sobre todos os elementos que compõem a regra matriz de incidência de um tributo. Comandos linguísticos suficientemente precisos veiculariam a regra, sendo vedado o uso de termos vagos ou indeterminados (CARRAZZA, 2013, p. 281 e 282; CARVALHO, 2009, p. 158 a 164; FERRAGUT, 2005, p. 171 e 172; VELLOSO, 2012, p. 232; MACHADO, 2015, p. 276; ROTHMAN, 1974). Essa posição é corroborada pela jurisprudência do STF, ao ressaltar o caráter especial e restritivo da legalidade tributária, que resultaria na cláusula de indelegabilidade da legislação correspondente⁵.

A aplicação do instituto, entretanto, vêm sofrendo mudanças. Conforme reconhecem Ribeiro (2008) e Greco (2011), um maior nível de indeterminação semântica na edição de leis em matéria tributária seria mais desejável por questões de eficiência na elaboração de legislação com maior agilidade pelo Executivo. Rocha (2014) entende, ainda, que o estado atual de produção legislativa sobre tributação é de que a lei apresente um *standard* normativo mínimo, cabendo à Administração o papel de complementar o sentido pela atividade regulamentar. Para o autor, seria aceitável até mesmo uma delegação expressa, contanto que a lei delineasse limites mínimos e máximos a serem observados.

Tais posições encontram respaldo em pelo menos uma decisão recente do Supremo⁶, da qual se depreende a possibilidade de aplicação de um modelo “brando” de legalidade tributária, embora se faça a ressalva de que não se trata de uma mudança sedimentada, existindo decisões que conferem maior ou menor amplitude para a deslegalização normativa.

³ QUEIROZ; André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Legalidade e deslegalização tributária: o mercado da política e as escolhas realizadas pelo judiciário para definir as suas regras. **Revista da AGU**, v. 18, n. 04, p. 17-54, Brasília, outubro de 2019.

⁴ *Idem*, p. 44-46.

⁵ Veja-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2247, Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 10 nov. 2000. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 234.605, Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, 01 dez. 2000.

⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº. 838.284, Pleno, Relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, 19 out. 2016.

Efeitos da Deslegalização Tributária: Um Olhar Sobre as Estruturas de Incentivos e suas Consequências

O presente trabalho retoma, em sua primeira seção, os incentivos existentes, no sistema político brasileiro, para que ocorra a denominada deslegalização da tributação. Na sequência, adicionam-se os prováveis efeitos dessas mudanças sobre a produção legislativa. A terceira seção, por fim, destaca os impactos na atividade econômica, sugerindo os riscos do abrandamento do princípio da reserva legal, bem como a pouca comparabilidade de sistemas estrangeiros, nos quais algum grau de atenuação desse princípio já ocorreu.

Do ponto de vista metodológico, de forma similar ao artigo anterior, utiliza-se um modelo de escolha pública, com forte inspiração na análise econômica do direito, na qual a política é um mercado que funciona com fulcro no processo e interesse eleitoral. Seus pressupostos (racionalidade, otimização, bem-estar social, custos, incentivos, busca e extração de renda, conexão eleitoral das decisões) já foram previamente explanados e serão retomados ao longo do artigo para que se possam explicitar os efeitos da deslegalização tributária, principal objeto da nova reflexão.

2. Razões para a Deslegalização

Levando-se em conta o modelo racional, delineado em artigo anterior, ao desempenhar a atividade de legislar, os parlamentares fazem escolhas colegiadas que são negociadas na aprovação de leis. Neste contexto, aprovar uma lei com texto vago ou com delegação expressa, transferindo poderes normativos ao Executivo, pode ser uma opção frente a elaborar textos minuciosos e precisos. Há, ainda, razões que tem relação com a simples transferência de custos reputacionais, como a alocação da “culpa” da tributação em outro poder, sem se necessariamente se fazer um juízo, nesse momento, sobre os efeitos líquidos dessa estrutura em termos de bem-estar social.

E quais são exatamente as estruturas de incentivos sobre os Poderes para essa transferência? As subseções seguintes elaboram acerca desses fatores.

a. A otimização de recursos do Legislativo

Entre as razões para a deslegalização, cita-se a economia e otimização do uso dos escassos recursos do Legislativo.

A aprovação de leis e a negociação para a elaboração de textos minuciosos demandam tempo e utilização de recursos humanos. Passa-se por várias reuniões, discussões em comissões, e cada proposição legislativa enfrenta uma competição, em termos de comparação de oportunidades. Pode-se afirmar que há um custo de oportunidade, com outros projetos de outros temas, já que o tempo dedicado a uma discussão deixa de ser utilizado para outro debate (EPSTEIN, O'HALLORAN, 1999, p. 7-9).

Deste modo, há situações nas quais algumas normas possuem pouco valor político, com baixo potencial de gerar impacto significativo para contribuintes ou grupos de interesse, necessitando de atualização constante em razão de mudanças tecnológicas e sociais. Essas situações, normalmente, no campo tributário, tratam de detalhes normativos do uso de tecnologias de fiscalização. São normas que, justamente em razão do pequeno valor econômico, tendem a não receber patrocínio de qualquer grupo político e seriam produzidas em quantidade inferior à adequada caso ficassem a cargo do Legislativo (EPSTEIN, O'HALLORAN, 1999, p. 7-9).

Igualmente, há situações que demandam conhecimento especializado, ou atualização constante. Custos emergem para se obter informações específicas e se construir corpo técnico sobre todos os assuntos para que cada parlamentar possa se informar adequadamente sobre o que estaria sendo debatido. A deslegalização permite, assim, que a atividade normativa seja desempenhada de forma mais eficiente em outro poder (EPSTEIN, O'HALLORAN, 1999, p. 7-9).

Caso ocorra, a delegação permite que o Legislativo possa se concentrar em outros assuntos, de maior interesse político, transferindo ao Executivo decisões sobre os quais este pode deliberar de modo mais adequado.

Deve-se pontuar que a maior parte destas normas de baixo valor econômico e que demandam informação especializada ou atualização constante já seriam destinadas à Administração em um modelo de legalidade tributária estrita, conforme introduzimos em artigo anterior.

b. O aumento de ganhos individuais no exercício de influência parlamentar sobre o Executivo

Outro ponto importante a se observar, sob a perspectiva do legislativo, é o de que a edição de leis demanda a participação de inúmeros atores políticos. Isso demanda tempo e capacidade de articulação/coordenação por seus propositores.

Um projeto de lei passa pela negociação com grupos de interesse, lobistas e com o próprio Executivo, uma vez que este também possui a prerrogativa de enviar projeto sob sua iniciativa. Além disso, há a barganha com partidos, parlamentares relatores, acordos em comissões, e presidências da Câmara dos Deputados e do Senado, no nível federal, que pautam as votações.

Todo este processo faz com que o investimento político realizado pelo grupo de interesse que patrocina o projeto, pela atividade de lobby, seja diluído entre os diversos participantes do acordo. Assim, cada um dos atores termina por receber uma pequena parte desse investimento, ainda que a maior fatia fique com o partido ou o parlamentar que advoga pelo projeto (RAO, 2015).

Situação diversa ocorre em matérias que podem ser editadas por atos normativos infralegais. Nesses casos, considerando que a nomeação em ministérios e secretarias ocorre por acordos entre o Executivo e os partidos que formam a coalizão de governo, cabe ao parlamentar negociar a elaboração da lei com as lideranças partidárias que controlam o ministério com competência sobre o tema e com a Presidência. O número de envolvidos na divisão dos créditos é menor e o ganho individual do parlamentar que patrocina o projeto é potencialmente maior do que na aprovação de uma lei (RAO, 2015).

Isso porque para o parlamentar e seu partido, nessa situação, há sempre a possibilidade de clamar para si todo o crédito sobre a legislação e afirmar, perante os grupos de interesse beneficiados, que o resultado não teria sido obtido sem a sua atuação e exercício de influência sobre a administração (RAO, 2015).

Desse modo, aos partidos e parlamentares da base governista, pode haver o interesse em transferir maior quantidade de poderes normativos ao Executivo, razão pela qual atuam para

Efeitos da Deslegalização Tributária: Um Olhar Sobre as Estruturas de Incentives e suas Consequências

aprovar leis com estas características. Quando isso ocorre, aumentam-se as possibilidades do Legislativo obter um “ativo” relacionado ao exercício de influência sobre a administração.

c. A possibilidade de transferir a culpa ao Executivo

Além de permitir maiores ganhos individuais a parlamentares e partidos que negociam com os grupos privilegiados pela legislação, a deslegalização da tributação possui ainda o condão de reduzir o impacto político-eleitoral negativo de legislar.

Como se sabe, a atividade legislativa em matéria tributária é potencialmente impopular por privar contribuintes de parcela de seu patrimônio, consumo ou renda. A cessão da competência normativa ao Executivo, portanto, implica na transferência do peso, ou da “culpa” por estas decisões impopulares, que deixam de ser realizadas por parlamentares.

De um lado, aos parlamentares e partidos haveria sempre a possibilidade de chamar para si o crédito pela edição de atos normativos infralegais que favoreçam grupos de interesse, afirmando que é fruto do seu exercício de influência; de outro lado, seria sempre possível apontar o Executivo como bode expiatório, quando os objetivos de um grupo não são atendidos ou quando uma medida impopular é tomada (EPSTEIN; O’HALLORAN, 1999, p. 32-33; RAO, 2015).

Nesse contexto de conexão entre a atuação parlamentar e busca pelo aumento de votos em eleições futuras, há sempre a possibilidade de editar leis brandas que atendam anseios de diversos segmentos sociais, mas que deixam brechas para a edição de atos normativos infralegais que restrinjam o seu alcance ou que elevem a tributação.

Assim, parlamentares obtêm ganhos na edição de lei com conteúdo que produz impactos eleitorais positivos, e transferem a culpa por medidas que resultem em aumento de arrecadação. A elevação da tributação, contudo, cria um ativo relacionado aos potenciais benefícios que o aumento de gastos públicos decorrente da maior arrecadação representa às autoridades eleitas. Com isso, há a possibilidade do parlamentar influenciar a administração no futuro (RAO, 2015).

d. A centralidade do Executivo no processo legislativo e a existência de interesses divergentes na edição de leis sobre tributação

Embora seja um processo dinâmico, na qual as estruturas de incentivo entre os poderes estão umbilicalmente relacionadas, a presente seção destaca um aspecto da estrutura de incentivos relacionada ao Poder Executivo.

Uma particularidade do processo legislativo brasileiro, que é acentuada quando se trata de editar leis sobre tributação, é a centralidade do Executivo. Isso ocorre tanto pela prerrogativa de exclusividade de iniciativa de projetos de leis sobre o tema, quanto pelo extenso rol de instrumentos de controle da agenda legislativa (FIGUEIREDO; LIMONGI, 1998).

Esta centralidade, característica do presidencialismo de coalizão brasileiro, faz com que o Executivo detenha poderes que façam com que a maior parte das leis sobre tributação vise atender aos interesses políticos-eleitorais do chefe do Executivo. Como a execução orçamentária é controlada por ele, a concessão de um privilégio legal a um grupo de interesse implica em redução do orçamento para ser gasto. Há sempre interesses conflitantes na aprovação de leis que geram benefícios fiscais.

Tal contradição de interesses eleva os custos da barganha para a aprovação de leis dessa natureza. Quando há conflitos entre agentes políticos com objetivos distintos que dificultam a elaboração de um texto minucioso, é comum que o Legislativo aprove textos vagos, que transfiram as disputas ao Executivo, ao representar outra esfera de deliberação política (FIORINA, 1982).

O mesmo ocorre com a deslegalização da tributação, situação na qual, transferido ao Executivo, interesses opostos serão conformados em acordos menores e que representam maiores ganhos político-eleitorais às autoridades envolvidas.

e. A deslegalização para reduzir a resistência social à tributação

Conforme mencionado, se, por um lado, a celebração de acordos políticos, em matéria tributária, diz respeito a gerar privilégios a alguns grupos políticos, por outro existe a pressão por aumento de gastos públicos, a serem suportados através da tributação. Como o Executivo também sofre pressões eleitorais, as autoridades eleitas igualmente buscam reduzir o impacto eleitoral ao desempenhar o papel de elaborar legislação em matéria tributária. Neste sentido, a edição de atos normativos infralegais é um meio propício para a adoção de mecanismos de ilusão fiscal, enquanto expedientes que reduzem a percepção social da tributação.

Existem diversos mecanismos que podem ser utilizados pelas autoridades políticas para reduzir a percepção da tributação entre os contribuintes. Entre eles, podemos citar a adoção de um sistema com um complexo emaranhado de normas que poucas pessoas conseguem entender o quanto cada um está efetivamente arcando com o ônus de sustentar o Estado através da tributação. Outro mecanismo é efetuar uma grande quantidade de mudanças na legislação tributária, cada uma alterando um detalhe ou pequenas parcelas normativas da imposição de algum tributo, para que, ao longo do tempo, ocorra um incremento substancial na incidência tributária (WAGNER, 1976; ROSE, 1998; NOGUEIRA; SIQUEIRA; LUNA, 2015; QUEIROZ; RIBEIRO, 2019).

A facilidade de elaboração de legislação por atos infralegais possui o efeito de produzir mais normas e mais alteração das normas existentes, facilitando a adoção de alguns mecanismos de ilusão fiscal. Deste modo, entre outras medidas, é possível realizar diversas alterações pontuais no modo de apurar ou recolher tributos, com efeitos arrecadatórios, elevando a tributação aos poucos e reduzindo a transparência da atividade tributária (WAGNER, 1976; ABELER; JAGËR, 2015).

Tais aspectos fazem com que essa modalidade legislativa seja conveniente aos políticos para tal prática de elevação fática e disfarçada de tributos. Caso fosse necessário fazê-lo por lei, como determinaria um modelo de legalidade tributária estrita, haveria a necessidade de transpor os obstáculos de formar maiorias em votações colegiadas e transpor os diversos pontos de veto, de modo que estas alterações pontuais acabariam por possuir custos elevados quando comparados aos benefícios recebidos pelos políticos que destas medidas se beneficiariam.

Por meio de atos normativos infralegais é possível, por exemplo, impor limites ao uso de deduções de tributos ou utilização de créditos tributários, ou elevar os custos que os contribuintes possuem para apresentar todas as informações necessárias para preencher formulários. Igualmente, o aumento dos custos para o cumprimento de todas as obrigações tributárias acessórias pode criar um cenário no qual custaria mais para alguns contribuintes usufruir de deduções e créditos do que os ganhos possíveis de serem recebidos pelos benefícios

Efeitos da Deslegalização Tributária: Um Olhar Sobre as Estruturas de Incentivos e suas Consequências

conferidos pela legislação, de modo que alguns deixarão de fazê-lo, ainda que isso implique em recolher mais tributos (EL-SIBAIE, 2018).

Assim, considerando que alguns contribuintes se localizam na margem entre utilizar deduções e créditos ou não, qualquer aumento na complexidade da tributação (e no custo de informação) pode desencorajar alguns contribuintes a utilizar os créditos e deduções aos quais teriam direito, elevando, aos poucos, a arrecadação de tributos (EL-SIBAIE, 2018).

Em um ambiente de complexidade tributária, existe uma tendência de baixa resistência política, por parte dos contribuintes, à elevação na tributação efetuada por diversas alterações de pequeno impacto. Isso ocorre em razão do elevado custo, para o contribuinte, para adquirir informações sobre o assunto em comparação ao acréscimo pontual de obrigações e tributação que cada alteração produz (ABELER; JÄGER, 2015).

Elevar a complexidade da tributação através de normas infralegais também pode elevar a arrecadação por resultar na necessidade, aos contribuintes, de ter de contratar consultoria jurídica e contábil ou ter de adotar novas tecnologias. Em todo caso, muitos contribuintes podem acreditar que é mais barato deixar de usufruir dos créditos e abatimentos legais do que gastar com assessoria para poder fazê-lo. Assim, aumenta-se a arrecadação impondo barreiras por complexidades nas obrigações acessórias (EL-SIBAIE, 2018).

Deste modo, através da edição de atos normativos infralegais, o eleitor médio dificilmente associaria esses atos ao aumento da tributação, sendo possível se elevar a arrecadação realizando mudanças marginais na legislação. Isso é feito adicionando um novo formulário, requerendo um novo conjunto de documentos, determinando a adoção de tecnologias, tornando mais complicado cumprir todas as obrigações e elevando o risco de pagar multas por erros. Dessa maneira é possível, lentamente, elevar a arrecadação de tributos sem que muitos eleitores sequer percebam.

3. Efeitos da Deslegalização Tributária na Relação entre os Poderes e o Setor Privado

A seção anterior enfocou as razões para a deslegalização, destacando as categorias relevantes de incentivos por trás do mercado da política. A estrutura de incentivos sobre a edição de normas tributárias gera incentivos fortes para a deslegalização e a transferência de competências normativas ao Executivo. Além disso, a possível mudança na aplicação do princípio da legalidade tributária, pelo Judiciário, exposta no início deste trabalho direcionaria a atuação das autoridades políticas a um contexto de enfraquecimento e perda de relevância das leis. Na prática, espera-se a centralização da atividade normativa em atos infralegais.

E quais as potenciais consequências desse modelo? Inicia-se por descrever o aumento das práticas de busca e extração de renda. Na sequência, explora-se o próprio esvaziamento do legislativo e a importância econômica de existirem determinações de reserva legal e de quórum e procedimentos qualificados para legislar sobre alguns temas, caso se pretenda mitigar os efeitos da deslegalização.

a. O aumento da quantidade de acordos de busca de renda

A edição de legislação pode ser fruto de acordos políticos celebrados entre grupos de interesse e autoridades políticas, em um “mercado legislativo”. Acordos que resultam em leis

possuem custos de curto prazo elevados para os beneficiados. Podem representar, contudo, maiores ganhos no longo prazo, por possuírem maior estabilidade. Por outro lado, acordos que resultam em atos normativos infralegais possuem custos iniciais reduzidos, apesar de sua pouca duração prospectiva.

No contexto nos itens anteriores, há uma tendência a uma preferência dos parlamentares de realizar acordos por atos normativos infralegais. A decisão de editar uma lei minuciosa, e não uma lei com termos vagos que transferisse poderes ao Executivo, ocorreria apenas quando a matéria fosse valiosa o suficiente para os grupos interessados a ponto de investirem recursos para tal. Igualmente, ao Executivo, a elaboração de dispositivos com textos detalhados em lei serviria para reduzir riscos de discussões judiciais futuras, em temas de legalidade controversa (SIMON, 1991; LU, 2014).

Assim, a possibilidade de celebrar acordos que demandam menores investimentos produziria uma elevação da quantidade de acordos de busca de renda (*rent seeking*)⁷. Isso ocorreria porque alguns grupos ou empresários que não atuavam politicamente, em razão dos elevados custos para tal, passariam a fazê-lo. Observar-se-ia no mercado legislativo o que ocorre em outros mercados, como regra geral: uma redução de preços implica em aumento das quantidades demandadas.

A deslegalização da tributação, portanto, possui um potencial de aumento de prática de busca de renda com todas as consequências negativas que tal prática produz, em tese, para o desvio, e não para a criação de riqueza. Como parte dessa equação, aumenta-se também a prática de extração de renda, como se segue.

b. O aumento da prática de extração de renda

Além de facilitar a celebração de acordos para a busca de renda, a deslegalização, igualmente, reduz os custos de transação para que autoridades políticas utilizem ferramentas de extração de renda (*rent-extraction*)⁸. Assim, a faculdade de editar atos normativos infralegais pode aumentar as possibilidades de que autoridades políticas garantam a fidelidade de grupos de apoio, de extorquir recursos em troca de proteção contra a transferência de riquezas realizada pelo Estado ou para forçar grupos que apoiam adversários políticos a deixarem de fazê-lo (MCCHESENEY, 1987).

Aqui, há que se fazer a ressalva de que a mesma facilidade que a delegação traz para a edição um ato normativo que cria algum privilégio legal se observa para a revogação deste. Em outras palavras, a mesma “caneta” que assina um decreto pode revogá-lo.

Desse modo, quando um grupo de interesse recebe um privilégio legal através de um ato normativo editado em razão da influência exercida por algum parlamentar ou partido sobre o Executivo, o apoio precisa ser mantido ao longo do tempo para que tal ato não seja revogado

⁷ Por busca de renda na política (*rent-seeking*), entende-se a atividade de particulares e grupos de interesse investirem na atividade política com o objetivo de obterem transferências de recursos públicos, seja por privilégios legais ou alocação orçamentária (MUELLER, 2003, p. 333-342; STEARNS; ZYWICKI, 2009; p. 46-47).

⁸ Por extração de renda (*rent-extraction*), entende-se a prática de governantes de realizar ameaças de impor custos ou restrições a atividades econômicas, em busca de obter acordos políticos para fazer cessar a ameaça (MCCHESENEY, 1997, p. 15-20).

Efeitos da Deslegalização Tributária: Um Olhar Sobre as Estruturas de Incentivos e suas Consequências

(RAO, 2015; STEARNS; MAXWELL; ZYWICKI, 2018, p. 444). O suporte aos parlamentares em questão passa a representar uma proteção contra a revogação de acordos firmados.

Ressalva-se que nem sempre isso ocorre de forma explícita. Pela possibilidade de transferir a culpa, o oferecimento de proteção pode ser feito imputando o ônus ao Executivo. Deste modo, o parlamentar pode se apresentar como alguém que atua para proteger as pessoas com quem negocia e que atua para barrar projetos que podem prejudicar aqueles que o apoiam (MCCHESENEY, 1987).

A mesma lógica pode ser utilizada na atuação de parlamentares para angariar apoio de grupos que até então não estavam envolvidos no financiamento de atividades políticas. Pela regulamentação, torna-se possível gerar uma ameaça de impor ônus à atividade produtiva pelo aumento de custos tributários, custos de conformidade ou necessidade de disputas judiciais. O político, desta maneira, pode se apresentar como aquele que pode evitar o dano, e isso pode ser feito, inclusive, através da influência que exerce sobre o Executivo (RAO, 2015).

A extração de renda pode ocorrer, ainda, por meio de ameaças contra grupos de interesse que apoiam adversários políticos, para que deixem de fazê-lo ou para que mudem de lado. Dessa maneira, através da participação na coalizão governamental não apenas se agrega recursos político-eleitorais, como também se torna possível consolidar e enfraquecer grupos opositores (MCCHESENEY, 1997).

No mesmo contexto apresentado, a deslegalização pode ser utilizada pelo Executivo para manter a fidelidade da coalizão ao governo e celebrar acordos duradouros.

Como apontado, fazer parte da coalizão de governo implica na possibilidade de participar das decisões do Executivo. Essa participação pode ocorrer ocupando cargos que são utilizados para atender aos interesses de grupos aos quais parlamentares ou partidos estão ligados. Em outras situações, é possível barganhar a edição de algum regulamento ao ministério ou secretaria específica, mediante solicitação ao Chefe do Executivo, como forma de recompensa para fazer parte da coalizão (LIMONGI; FIGUEIREDO, 1998).

Deixar de apoiar o governo, entretanto, pode implicar na exoneração das pessoas indicadas para preencher cargos com poder regulamentar, ou mesmo na revogação de algum ato normativo editado anteriormente. Em outras palavras, o parlamentar ou o partido acaba mantendo-se na base governista em razão da possibilidade de, caso deixe de fazê-lo, não ser possível recompensar os grupos de interesse aos quais estão ligados, desintegrando sua base eleitoral (LIMONGI; FIGUEIREDO, 1998).

c. Perpetuação dos mecanismos mesmo com “alternância” de poder

No cenário apresentado, haveria uma tendência ao aumento da deslegalização normativa em matéria tributária, com perda da relevância da lei na normatização da atividade de tributar em função da adoção de textos vagos ou delegação normativa expressa. À lei restariam acordos políticos de valor elevado, ao qual se pretenderia garantir estabilidade, e situações nas quais se pretende reduzir o risco de derrotas judiciais.

Uma questão, entretanto, deve ser ponderada: os mandatos não são eternos e o grupo político que hoje controla a presidência provavelmente não se manterá, formalmente, por períodos sucessivos, além dos limites legais. Os benefícios usufruídos pelos parlamentares, partidos e pelo Executivo ao se editar leis que deslegalizam a tributação seriam igualmente

aproveitados por outras coalizões de governo, no futuro, e nas quais os membros do governo atual potencialmente serão oposição. Tal questão seria suficiente para frear o movimento de deslegalização normativa? Há razões para acreditar que não.

Em primeiro lugar, o sistema partidário brasileiro é marcado por elevado grau de fisiologismo e baixa identificação ideológica com os eleitores. Para muitos partidos, o sistema eleitoral brasileiro gera uma identificação maior com a pessoa do candidato, e os partidos possuem atuação fisiológica tanto nas arenas legislativas quanto eleitoral (ZUCCO, 2010). Deste modo, grande parte dos partidos que compõem a coalizão de governo atual compuseram governos anteriores e continuarão compondo governos futuros.

Pode-se supor que os parlamentares e partidos que possuem alinhamento com os governos continuarão a se beneficiar pela delegação normativa em coalizões governamentais futuras.

Para o partido da Presidência, os ganhos decorrentes da aquisição de competências justifica a atuação pela deslegalização da tributação, mesmo que esta não seja desfeita antes da transição de governo. Como informado, é pela deslegalização que se adquirem poderes de formação e controle da coalizão de governo que são utilizados para controlar o parlamento, com aumento da capacidade de implementação do plano de governo e fortalecimento da ligação do partido com as bases eleitorais.

Além disso, qualquer atuação, em final de mandato, para reduzir os poderes do Executivo por lei, acabaria ocorrendo em proporção menor do que a aquisição decorrente de leis que permitem a delegação normativa (RAO, 2015). Isso ocorreria em razão dos pontos de veto do processo legislativo, na atuação de partidos que iniciarão o governo e partidos com alinhamento fisiológico, para barrar alterações que representem perdas políticas.

Para o chefe do Executivo e seu partido, a aquisição de poderes normativos, delegados pelo Congresso, implica na aquisição de ativos a serem utilizados na formação e manutenção de coalizão de governo. Tratam-se de meios para recompensar aliados no parlamento, especialmente em votações de projetos, ou mesmo grupos de interesse e bases eleitorais que fornecem apoio, em ganhos imediatos que suplantam as perdas que ocorrem na alternância de poder (RAO, 2015).

Na mudança de governo, existe ainda a possibilidade de elaborar alterações legislativas para reduzir os poderes delegados. Entretanto, partidos que possuem aspectos mais fisiológicos e possuem interesse na manutenção da deslegalização atuam para barrar projetos que reduzem a delegação normativa. Como é mais fácil resistir a mudanças do que implementá-las, em razão dos diversos pontos de veto existentes no processo legislativo, espera-se que a restrição dos poderes normativos do Executivo ocorra em proporção reduzida (RAO, 2015).

4. Efeitos da Deslegalização Tributária sobre a Atividade Econômica

As consequências descritas anteriormente trazem impactos, no longo prazo, que transbordam o sistema político e alcançam o setor produtivo. Altera-se o modo de organização dos mercados e a relação do empresariado com a política, com a possibilidade de se gerarem efeitos sobre o nível de competitividade, produtividade e crescimento econômico.

Efeitos da Deslegalização Tributária: Um Olhar Sobre as Estruturas de Incentives e suas Consequências

Esta seção faz a descrição desses impactos e, como aspecto adicional, explicam-se as razões para a inadequação do argumento utilizado por parte da literatura jurídica de que muitos países economicamente desenvolvidos já não utilizam a reserva legal absoluta na tributação.

a. Impactos para a produtividade e competitividade das empresas

Um cenário de instabilidade normativa, de grande quantidade de acordos de busca e extração de renda, além dos mecanismos de ilusão fiscal, produziria um contexto de elevado peso morto de se cumprir obrigações tributárias, enfraquecimento dos mercados e aumento da dependência do empresariado com relação ao sistema político.

Da facilidade de se editar atos normativos infralegais, espera-se uma proliferação legislativa, com o aumento da edição de normas e alteração mais frequente das regras para se apurar e recolher impostos. Tal cenário aumentaria os custos que os contribuintes precisam suportar para cumprir com as obrigações tributárias. Ademais, um aumento nos gastos do governo para fiscalizar o cumprimento das normas e cobrar tributos em um círculo vicioso.

Desse modo, os contribuintes possuem custos para apurar e recolher os tributos, além do valor tributado, e os ganhos sociais podem ser menores do que o montante recebido pelo governo. O cálculo deve considerar o custo de conformidade à tributação, para os contribuintes, e o custo operacional, para o Estado (PLUTARCO; GICO JUNIOR; VALADÃO, 2012).

Tais custos são incorridos pela necessidade, para empresas, de utilizar grande quantidade de recursos para se adequar a todas as imposições legais. Pode-se citar como exemplo a contratação de advogados, consultoria em planejamento tributário, consultoria contábil, provisionamento de recursos para eventuais custos incertos e gastos com disputas judiciais. Para o Estado, ilustra-se pela necessidade de se alocar grande quantidade de recursos na atividade de fiscalização e cobrança de tributos, estrutura para julgamento de recursos administrativos, além do gasto com procuradores da Fazenda e da máquina do Judiciário (PLUTARCO; GICO JUNIOR; VALADÃO, 2012).

Os recursos utilizados para a conformidade à tributação revelam também um custo de oportunidade. Ao drenar recursos, a atividade econômica deixa de utilizar recursos em atividades com maior potencial de geração de riquezas ou bem-estar à população. Os contribuintes poderiam utilizar estes recursos para gerar riquezas, elevar a produção ou aumentar o seu consumo. O Estado poderia utilizar estes recursos em outras áreas de atuação estatal, como, por exemplo, a prestação de serviços de saúde ou educação (PLUTARCO; GICO JUNIOR; VALADÃO, 2012).

Sobre o aumento da dependência do empresariado com relação ao meio político, na prática, é crível sugerir o fortalecimento de um contexto de capitalismo clientelista, no qual o sucesso de empresas passa a estar correlacionado à atuação do governo, a incentivos fiscais e às barreiras que se impõe a concorrentes. A qualidade dos produtos e eficiência produtiva passam a ter um papel secundário no sucesso dos negócios (RUBIN, 2015).

A potencial aumento da prática de busca de renda possui, ainda, impactos concorrenciais. Em razão da facilidade para a celebração de acordos que geram atos normativos infralegais, ausentar-se do meio político implica em participar em desvantagem de um mercado de bens e serviços no qual muitos dos concorrentes possuem privilégios legais e, conseqüentemente, espera-se o fracasso das atividades econômicas de grupos que não estão representados politicamente.

Por sua vez, a possibilidade de efetuar extração de renda a baixos custos permite, às autoridades, criar um ambiente de constante ameaça às atividades de segmentos econômicos. Aqueles que não participam da política estariam sujeitos, o tempo todo, a aumentos de carga tributária, aumento da complexidade regulamentar e, como decorrência disto, elevação de custos da atividade produtiva.

Deste modo, cria-se um cenário de redução da produtividade e da competitividade do mercado pela necessidade de elevados gastos com a atuação política para grande parte do empresariado. Além de perdas de geração de riquezas em razão da alocação de recursos, que deixam de ser utilizados na produção para serem gastos com *lobby*, cria-se um cenário no qual é mais importante para o sucesso empresarial possuir boas relações com o governo que produzir produtos de qualidade, em crítica que é encontrada na literatura.

b. A inadequação da comparação do contexto brasileiro com o de outros países

Por fim, a defesa de um modelo de legalidade tributária atenuada, às vezes, é justificada por afirmações de que países desenvolvidos, como a Alemanha, a Espanha, a Itália e os Estados Unidos da América, não possuem ou passam por um momento de atenuação do modelo de reserva legal absoluta (RIBEIRO, 2002; TORRES, 2004). Este argumento, inclusive, encontrou respaldo na manifestação do STF no RE 838.284, citado no início deste trabalho.

Entretanto, o argumento de que a reserva legal mais branda não tenha impedido o desenvolvimento econômico daqueles países parece equivocada e inadequada. Os países mencionados possuem características muito distintas das brasileiras e estão inseridos em um contexto de inserção global ou de descentralização política, e esses aspectos produzem um contexto de competição entre entes federativos e países que não existe no Brasil.

Como aponta Greve (2002), o sistema federativo estadunidense foi fundado sob uma lógica de um elevado nível de descentralização das decisões políticas, com a maior parte das competências legislativas depositadas nos estados. Desse modo, existe uma competição constante entre os estados por empresas e pessoas, e aqueles Estados que se demonstram inaptos para garantir um sistema jurídico estável e adequado acabariam inabitados e subdesenvolvidos – o que não é de interesse das elites políticas locais. Para o autor, este cenário igualmente se aplica a um contexto de aplicação orçamentária e legislação fiscal.

Tratando especificamente de direito empresarial, Romano (2006) evidencia a existência de um ambiente de constante competição entre os estados estadunidenses para abrigar corporações, em razão dos benefícios de geração de empregos, renda e arrecadação. Esta competição ocorre pela criação de ambientes de negócios favoráveis, com regras claras, estáveis, que protejam os investimentos e crie baixos custos de conformidade. Como a legislação tributária se inclui nos aspectos legais que influenciam o ambiente de negócios, pode-se presumir que a competição entre os estados estadunidenses atenua a existência de uma reserva legal absoluta como fator determinante para a competitividade das empresas.

A mesma presunção pode ser feita com relação aos países que compõem a União Europeia, como a Espanha, a Alemanha e a Itália. Dentre as normas que regem o bloco, está o livre trânsito de pessoas, produtos, serviços. É possível sugerir que existe uma competição por empresas que cria a necessidade de um ambiente normativo competitivo para os negócios. Caso o poder normativo fosse utilizado de forma hostil, as empresas simplesmente se mudariam para outro país da região e a falta de empregos levaria a um baixo nível de renda e insatisfação popular

que eliminaria maus governantes em eleições. Sem se adentrar em uma análise aprofundada das características daquele sistema, quer-se apenas sugerir que a reserva legal absoluta, nestes casos, para ser um fator secundário e menos determinante para a atividade econômica.

O Brasil, entretanto, se encontra em uma situação diametralmente oposta. O sistema constitucional tributário é de elevada concentração normativa na União, com pouca autonomia legislativa aos Estados e Municípios, com competências exaustivamente descritas na Constituição Federal. Igualmente, o país não faz parte de uma união política e comercial que guarde semelhanças com a União Europeia e que modifica a estrutura de incentivos.

Portanto, entende-se pouco aplicável utilizar os modelos estrangeiros como parâmetro de comparação para a defender o abandono da reserva legal absoluta na tributação brasileira.

5. Conclusão

Entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o que inclui uma minuciosa descrição das competências tributárias dos entes federativos, está a reserva legal.

No contexto apresentado neste artigo, a legalidade pode ser traduzida como um conjunto de normas que regula comportamentos pelas estruturas de incentivos que irradia. Portanto, limitações constitucionais, como a legalidade estrita e a necessidade de quórum qualificado para legislar em algumas matérias, existem justamente com a função de elevar os custos para celebrar acordos políticos nas quais existe uma tendência de exploração da sociedade por grupos organizados, como ocorre em algumas situações de definição de gasto público e em matéria tributária, como explorado pela literatura de escolha pública e análise econômica do direito.

Este artigo retomou, inicialmente, as inúmeras razões para que parlamentares e partidos optem por aprovar leis com textos vagos ou que expressamente deleguem poderes normativos ao Executivo. Nem todas essas razões são, a priori, “ruins” para a sociedade. Por exemplo, o Legislativo pode estar, apenas, otimizando seus recursos escassos. A transferência de culpa na adoção de medidas impopulares é, em princípio, neutra, quanto a um juízo de poder causar aumento ou diminuição de bem-estar social.

Porém, ao se avaliarem os efeitos políticos e econômicos decorrentes dessa estrutura de incentivos, buscou-se demonstrar que a deslegalização tende a causar impactos negativos, em função do aumento de atividades de busca e extração de renda, além de se tornar um mecanismo que se perpetua, independentemente da alternância de poder.

Mais que isso. Sugeriram-se consequências amplas para o ambiente econômico e para a atividade empresarial, por dois motivos. Em primeiro lugar, o aumento da instabilidade normativa acrescentaria custos de conformidade à tributação e custo operacional ao governo, na atividade fiscalizatória. Em segundo lugar, haveria a retroalimentação de uma dinâmica de dependência das empresas com relação à atividade política, deslocando os investimentos da atividade produtiva para a prática de *lobby*. Pode-se mesmo associar essa dinâmica à formação de sistema de capitalismo clientelista, embora não se tenha analisado as demais hipóteses rivais de formação desse sistema.

De qualquer maneira, buscou-se evidenciar que a deslegalização também pode ser um fator - pouco percebido, deve-se dizer - para a formação de um sistema econômico com alocação

ineficiente dos recursos na economia, no qual a baixa competitividade e produtividade são suas expressões.

Em razão da amplitude e da complexidade do assunto, além de limitações decorrentes destas adaptações entre diferentes áreas do saber, é possível que o modelo apresentado (como simplificação da realidade) não seja aplicável a todos os casos existentes. O trabalho não pretendia explicar, por exemplo, situações de crise política ou reformas na tributação, contextos específicos que ultrapassam a proposta apresentadas. Igualmente, trata-se de um artigo que organiza um modelo teórico com base em várias contribuições da literatura. Pesquisas empíricas podem, e devem, ser utilizadas para falsear o modelo e identificar os limites e ajustes a serem feitos.

6. Referências

- ABELER, Johanes; JAGGER, Simon. Complex Tax Incentives. *American Economic Journal: Economic Policy*, v. 7, n. 3, p.1-28, ago. 2015. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/24466022>>. Acesso em: 10 jun. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2247. Brasília, 2000.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 234.605. Brasília, 2000.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 838.284. Brasília, 2016.
- CARRAZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: Noeses, 2009.
- EL-SIBAIE, Amir. Tax Compliance Burden Could Cost America as much as 1.2 Percent of its GDP, Tax Foundation Fiscal Fact, 21 de fev. de 2018, disponível em <https://taxfoundation.org/tax-compliance-cost/> Acesso em 25 de outubro de 2020.
- EPSTEIN, David; O'HALLORAN, Sharyn. Delegating Powers: A transaction cost politics approach to policy making under separate powers. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.
- FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FIORINA, Morris P. Legislative Choice of Regulatory Forms. *Public Choice*, v. 1, n. 33, p. 46-52, jan. 1982.

Efeitos da Deslegalização Tributária: Um Olhar Sobre as Estruturas de Incentives e suas Consequências

- GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN, Brasília, v. 1, n. 1, p. 9-18, jan/jun. 2011
- GREVE, Michael. Against Cooperative Federalism. Mississippi Law Journal, Vol. 70, p. 557-608, março de 2002, Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2019215/> Acesso em 18 de setembro de 2019.
- LIMONGI, Fernando; FIGUEIREDO, Argelina. Bases institucionais do presidencialismo de coalizão. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, São Paulo, n. 44, p.81-106, 1998.
- LU, Lynn D.. Bargaining in the shadow of tax exceptionalism: expanding access to judicial review of federal agency rules. Administrative Law Review, S.i., v. 66, n. 1, p.73-110, jan. 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MCCHESNEY, Fred S. Rent Extraction and Rent Creation in the Economic Theory of Regulation. The Journal of Legal Studies, v. 16, n. 1, p. 101-118, jan. 1987.
- MCCHESNEY, Fred S. Money for Nothing: Politicians, Rent Extraction and Political Extortion. Cambridge: Harvard University Press, 1997.
- MUELLER, Denis C. Public Choice III. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2003.
- NOGUEIRA, José Ricardo; SIQUEIRA, Rozane Bezerra; LUNA, Carlos Feitosa. Taxation, Inequality and the Illusion of the Social Contract in Brazil. Revista Pesquisa & Debate, São Paulo, v. 2, n. 26, p.190-209, set. 2015.
- PLUTARCO, H.m.; GICO JUNIOR, I.t.; VALADÃO, M.a.p.. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias. Economic Analysis Of Law Review, v. 3, n. 2, p.338-353, dez. 2012.
- QUEIROZ; André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Legalidade e deslegalização tributária: o mercado da política e as escolhas realizadas pelo judiciário para definir as suas regras. Revista da AGU, v. 18, n. 04, p. 17-54, Brasília, outubro de 2019.
- RAO, Neomi. Administrative Collusion: How delegation diminishes the collective Congress. New York University Law Review, Nova Iorque, v. 1, n. 90, p.1463-1526, nov. 2015.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 1, n. 229, p. 313-333, jul. 2002.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Fundamento da Legalidade Tributária: Do autoconsentimento ao pluralismo político. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 177, n. 45, p.215-222, jan. 2008. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/160210/Fundamento_legalida_de_tributaria_177.pdf?sequence=5>. Acesso em: 19 out. 2019.

- ROCHA, Sergio Andrade. A deslegalização no direito tributário contemporâneo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). Tributação: Democracia e Liberdade: Em homenagem à Ministra Denise Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 529-571.
- ROMANO, Roberta. The States as a Laboratory: Legal Innovation and State Competition for Corporate Charters, *Yale Journal on Regulation*, n. 23, p. 209-231, jan. de 2006.
- ROTHMAN, Gerd. W., O Princípio da Legalidade Tributária. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, n. 67. P. 231-268, 1972.
- STEARNS, Maxwell L.; ZYWICKI, Todd J. *Public Choice Concepts and Applications in Law*. Saint Paul: Thompson Reuters, 2009.
- STEARNS, Maxwell; ZYWICKI, Todd; MICELI, Thomas. *Law and Economics: Private and Public*. Saint Paul: West Academic, 2018.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 58, p. 193-219, 2004.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- WAGNER, Richard E. Revenue Structure, Fiscal Illusion and Budgetary Choice. *Public Choice*, v. 1, n. 25, p.45-61, mar. 1976.
- ZUCCO, Cesar. Stability Without Roots: Party System Institutionalization in Brazil. *Ssrn Electronic Journal*. 2010. Elsevier BV. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2002359. Acesso em: 10 dez. 2019.