PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-graduação em Direito

Alessandro Mendes Cardoso

O PROCESSO DE CRIAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS NO CONGRESSO NACIONAL E SEUS EFEITOS SOBRE A NÃO CONCRETIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL TAL COMO DESENHADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E OS PRESSUPOSTOS DE RACIONALIDADE LEGISLATIVA DE MANUEL ATIENZA.

Belo Horizonte

2023

ALESSANDRO MENDES CARDOSO

O PROCESSO DE CRIAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS NO CONGRESSO NACIONAL E SEUS EFEITOS SOBRE A NÃO CONCRETIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL TAL COMO DESENHADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E OS PRESSUPOSTOS DE RACIONALIDADE LEGISLATIVA DE MANUEL ATIENZA.

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, para defesa e como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi.

Coorientador: Prof. Dr. Francisco Mata Machado Tavares

Belo Horizonte

2023

.

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Cardoso, Alessandro Mendes
C268p O processo de criação de normas tributárias no Congresso Nacional e seus efeitos sobre a não concretização do sistema tributário nacional tal como desenhado na Constituição Federal de 1988 e os pressupostos de racionalidade legislativa de Manuel Atienza / Alessandro Mendes Cardoso. Belo Horizonte, 2023.
436 f.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Coorientador: Francisco Mata Machado Tavares
Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Atienza, Manuel - Crítica e interpretação. 2. Brasil. Congresso Nacional. 3. Brasil. Constituição (1988). 4. Sistema tributário - Brasil. 5. Competência tributária. 6. Elaboração legislativa. 7. Relação legislativo-executivo - Brasil. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Tavares, Francisco Mata Machado. III. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. IV. Título.

CDU: 336.2.022

Ficha catalográfica elaborada por Fabiana Marques de Souza e Silva - CRB 6/2086

O PROCESSO DE CRIAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS NO CONGRESSO NACIONAL E SEUS EFEITOS SOBRE A NÃO CONCRETIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL TAL COMO DESENHADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E OS PRESSUPOSTOS DE RACIONALIDADE LEGISLATIVA DE MANUEL ATIENZA.

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, para defesa e como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

_____

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas (Orientador)

_____

Prof. Dr. Francisco Mata Machado Tavares – UFG (Coorientador)

_____

Profa. Dra. Tathiane Piscitelli – FGV São Paulo (Banca Examinadora)

_____

Prof. Dr. Giovani Clark – PUC Minas (Banca Examinadora)

_____

Prof. Dr. José Adércio Leite Sampaio – PUC Minas (Banca Examinadora)

_____

Prof. Dr. Raphael Silva Rodrigues – UFMG (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 19 de abril de 2023.

À minha amada esposa, Rafaella, companheira de jornada há dezesseis anos, seu apoio irrestrito foi fundamental para que fosse possível vencer esse desafio. Não apenas a ajuda para ter o tempo e a tranquilidade para a dedicação necessária, mas principalmente por ser o alicerce emocional para os momentos mais difíceis.

À Maria e Tomé, meus filhos, razão maior para tudo que faço.
A compreensão que tiveram pelas horas dedicadas ao estudo e o seu interesse e empolgação em ver a pesquisa se materializando foram uma motivação incrível para que esse resultado final se implementasse.

Aos meus pais, Tereza e Valtuir, pelo amor incondicional e pelo exemplo, que marcam minha vida.

Aos meus irmãos, Fabiano e Vanessa, e à minha tia Valdete, pela torcida e companheirismo de sempre.

À minha babalorixá Solange Nessrala, pelo apoio e amizade, e à todas as entidades da Umbanda que me guiam, pelo suporte espiritual.

Essa tese é dedicada principalmente à minha avó, Maria da Conceição Silva, cuja ausência é sentida em todos os momentos e cuja saudade é permanente, mas maior é a alegria e o privilégio de ter convivido com ela por 46 anos da minha vida. A pessoa mais doce e carinhosa que já conheci.

AGRADECIMENTOS

Conseguir dar andamento e finalizar uma pesquisa de doutorado não é uma empreitada solitária. Pelo contrário. Exige o apoio e a colaboração de muitas pessoas, e não poderia deixar de destacar e agradecer a algumas, pela sua especial contribuição.

O maior agradecimento, inequivocamente, a que tenho que reiterar e torna público é ao meu orientador, Professor Marciano Seabra de Godoi. Tenho o privilégio de ter o Professor Marciano como grande exemplo e referência de jurista, doutrinador do direito tributário e advogado, desde dos meus tempos de estagiário, no já longínquo janeiro de 1998. De lá para cá, a admiração e os aprendizados só foram aumentando. Até desaguar na fortuna de ser seu orientando de doutorado e vivenciar o que já tinha ouvido de colegas, o seu trabalho diferenciado, como orientador extremamente presente e disponível, trazendo orientações, indicações e sugestões sempre precisas, pertinentes e na realidade imprescindíveis. À relação que sempre foi de admiração e amizade, agora soma-se a de gratidão.

Outra alegria foi retomar o convívio com o Professor Francisco Tavares da Mata Machado, que me deu a honra de aceitar o convite para ser coorientador dessa tese. Os seus profundos conhecimentos não apenas do Direito Tributário e da Sociologia Tributária, mas principalmente da Ciência Política, foram imprescindíveis para o avanço da pesquisa numa seara tão específica e desafiadora. A sua capacidade de diálogo e de tornar fácil a compreensão de conceitos e conteúdos complexos é admirável.

Agradeço, também, a todos os Professores do Programa de Pós-Graduação da PUC Minas, com os quais tive o privilégio de frequentar as disciplinas. Aprendi muito, absorvi novos conteúdos e, principalmente, abri a mente para novas formas de pensar e perspectivas para avaliação da complexa realidade social, jurídica e política em que estamos inseridos.

Agradeço à Professora Tathiane Piscitelli e aos Professores Giovani Clark, José Adércio Sampaio e Raphael Silva pela honra e privilégio de tê-la e tê-los na banca examinadora.

Aos meus sócios e colegas do Rolim, Viotti, Goulart, Cardoso Advogados pelo apoio e incentivo dados a todos os meus projetos acadêmicos, reforçando a cultura institucional de que o aprofundamento do conhecimento acadêmico é imprescindível também para o aprimoramento profissional.

Se a educação sozinha não transforma a sociedade sem ela tampouco a sociedade muda.
Se a nossa opção é progressista, se estamos a favor da vida e não da morte, da equidade e não da injustiça, do direito e não do arbítrio, da convivência com o diferente e não de sua negação, não temos outro caminho senão viver plenamente a nossa opção. Encarná-la, diminuindo assim a distância entre o que dizemos e o que fazemos.
Desrespeitando os fracos, enganando os incautos, ofendendo a vida, explorando os outros, discriminando o índio, o negro, a mulher não estarei ajudando meus filhos a ser sérios, justos e amorosos da vida e dos outros.

Paulo Freire.

Tributação não é apenas uma forma de aumentar a receita; é também um modo de expressar o julgamento de uma sociedade sobre o que conta como contribuição valiosa para o bem comum.

Michael J. Sandel

Nothing shows so clearly the character of a society and of a civilization as does the fiscal policy that its political sector adopts.

Joseph Shumpter

RESUMO

Existe a percepção da existência de um grande descompasso entre o sistema tributário nacional, tal como desenhado na Constituição Federal, alicerçado nos pressupostos da capacidade contributiva e da progressividade da tributação, e aquele que foi sendo construído pela legislação tributária federal infraconstitucional. Contudo, existe déficit de pesquisas que busquem identificar de forma crítica a origem dessa situação a partir da forma como o Congresso Nacional, tendo em vista as condições institucionais e procedimentais, efetiva o processo legislativo em matéria tributária. Da mesma forma, deve-se avaliar a produção legislativa tributária considerando os seus pressupostos de racionalidade, em face do produto final (a lei). O presente trabalho parte desse pressuposto para intentar a discussão da forma como o Congresso Nacional enfrenta a matéria tributária, no contexto da realidade do nosso sistema político e da diversas forças e interesses que interagem e influem diretamente nas opções legislativas que direcionam a construção das normas infralegais que determinam o desenho em concreto da tributação. Temas como como o poder de agenda do Executivo, a disseminada utilização de Medidas Provisórias para a introdução de normas tributárias, a participação da tecnoburocracia estatal, a composição social do Congresso Nacional e a intensiva participação da tecnoburocracia estatal e dos grupos de interesse organizados (Frentes Parlamentares, *lobby* e *advocacy* privados) são centrais e não podem ser considerados estranhos ao estudo do Direito Tributário. A partir dessa constatação é possível identificar medidas cuja implementação pode provocar a evolução do processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional e contribuir para a quebra dos bloqueios que impedem que o sistema tributário brasileiro seja aderente ao que determina a Constituição Federal.

Palavras-chave: Sistema constitucional tributário. Bloqueios. Processo legislativo. Racionalidade. Presidencialismo de coalizão.

ABSTRACT

There is a perception of the existence of a large mismatch between the national tax system, as designed in the Federal Constitution, based on the assumptions of the ability to pay principle and the progressivity of taxation, and that which was being built by the infraconstitutional federal tax legislation. However, there is a lack of research that seeks to critically recognize the origin of this situation based on the way in which the National Congress, in view of the institutional and procedural conditions, puts into effect the legislative process in tax matters. Likewise, the tax legislative production must be evaluated in light of its assumptions of rationality, in view of the final product (the law). The present work departs from this assumption to initiate a discussion of the way in which the National Congress deals with tax matters, in the context of the reality of our political system and the various forces and interests that interact and directly influence the legislative options that determine the construction of infralegal norms that determine the specific design of taxation. Topics such as the power of the Executive's agenda, the widespread use of Provisional Measures for the introduction of tax rules, the participation of state techno-bureaucracy, the social composition of the National Congress and the intensive participation of state techno-bureaucracy and organized interest groups (Parliamentary Fronts, lobbying and private advocacy) are central and cannot be considered extraneous to the study of Tax Law. Based on this finding, it is possible to identify measures whose implementation can lead to the evolution of the legislative process in tax matters in the National Congress and contribute to breaking the obstacles that prevent the Brazilian tax system from adhering to what the Federal Constitution determines.

Keywords: Constitutional tax system. Blocks. Legislative process. Rationality. Coalition presidentialism.

RIASSUNTO

Si percepisce l'esistenza di una ampia incompatibilità tra il sistema tributario nazionale, così come concepito nella Costituzione Federale, basato sui presupposti della capacità contributiva e della progressività della tassazione, e quello che si andava costruendo con la legislazione tributaria federale infra-costituzionale. Mancano, tuttavia, ricerche che identifichino criticamente l'origine di tale situazione in base al modo in cui il Congresso Nazionale, alla luce dei presupposti istituzionali e procedurali, attui l'iter legislativo in materia tributaria. Parimenti, la produzione legislativa tributaria deve essere valutata alla luce dei suoi presupposti di razionalità, in vista del prodotto finale (la legge). Il presente lavoro parte da questo presupposto per avviare una discussione sul modo in cui il Congresso Nazionale affronta la materia tributaria, nel contesto della realtà del nostro sistema politico e delle diverse forze e interessi che interagiscono e influenzano direttamente le scelte legislative che determinano la costruzione di norme infra-legali, che determinano il disegno specifico della tassazione. Temi come il potere dell'agenda dell'Esecutivo, l'uso diffuso delle misure provvisorie per introdurre norme fiscali, la partecipazione della *tecnoburocrazia* statale, la composizione sociale del Congresso Nazionale e l'intensa partecipazione della *tecnoburocrazia* statale e dei gruppi di interesse organizzati (Gruppi Parlamentari, lobbying e *private advocacy*) sono centrali e non possono essere considerate estranee allo studio del diritto tributario. Sulla base di questa constatazione, è possibile identificare misure la cui attuazione può portare all'evoluzione del processo legislativo in materia fiscale nel Congresso Nazionale e contribuire a sormontare gli ostacoli che impediscono al sistema fiscale brasiliano di aderire a quanto stabilito dalla Costituzione Federale.

Parole Chiave: Sistema costituzionale tributario. Blocchi. Processo legislativo. Razionalità. Presidenzialismo di coalizione.

LISTA DE SIGLAS

ABDF	Associação Brasileira de Direito Financeiro
ABERT	Associação Brasileira de Emissoras de Rádio e Televisão
ABICALÇADOS	Associação Brasileira da Industria dos Calçados
ABIMAQ	Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos
ABIT	Associação Brasileira da Indústria Têxtil
ABPA	Associação Brasileira de Proteína Animal
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ABRASF	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais
ABRATEL	Associação Brasileira de Rádio e Televisão
ABT	Associação Brasileira de Telesserviços
ACSP	Associação Comercial de São Paulo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão
AFFEMG	Associação dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de Minas
ADPF	Arguição de descumprimento de preceito fundamental
ANFIP	Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil
ANJ	Associação Nacional de Jornais
BRASSCOM	Associação das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e de Tecnologias Digitais
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CBIC	Câmara Brasileira da Indústria da Construção
CCJ	Comissão de Constituição e Justiça
CDEIC	Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CFT	Comissão de Finanças e Tributação
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CNAE	Código Nacional de Atividade Econômica
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CNS	Confederação Nacional de Serviços

CNT	Confederação Nacional dos Transportes
COFINS	Contribuição para o financiamento da Seguridade Social
COMSEFAZ	Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
COVID-19	Coronavírus
CPC	Código de Processo Civil
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPRB	Contribuição Provisória sobre a Receita Bruta
CRETAD	Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTASP	Comissão de Trabalho, Administração e Serviço Público
CTN	Código Tributário Nacional
CUT	Central Única dos Trabalhadores
DEM	Partido Democratas
DIAP	Departamento Intersindical de Assessoria Parlamentar
DIEESE	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
DRU	Desvinculação das Receitas da União
EC	Emenda Constitucional
FEBRAVITE	Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais
FENAFISCO	Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FHC	Fernando Henrique Cardoso
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Participação dos Municípios
FUNRURAL	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
GESF	Grupo de Estudos Sócio Fiscais da UFG
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
IFI	Instituição Fiscal Independente

IGF	Imposto sobre grandes fortunas
ILL	Imposto sobre o Lucro Líquido
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializado
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto de propriedade de veículos automotores
IRPF	Imposto de renda da pessoa física
IRPJ	Imposto de renda da pessoa jurídica
IRRF	Imposto de renda retido na fonte
ISS	Imposto sobre serviços
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre valor agregado
LC	Lei Complementar
LCP	Projeto de Lei Complementar
LO	Lei Ordinária
MDB	Movimento Democrático Brasileiro
MP	Medida Provisória
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PCdoB	Partido Comunista do Brasil
PDT	Partido Democrático Trabalhista
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PFL	Partido da Frente Liberal
PL	Projeto de Lei
PLR	Participação nos Lucros ou Resultados
PMDB	Partido do Movimento Democrático Brasileiro
PP	Partido Progressistas
PR	Partido da República
PRORELIT	Programa de Redução de Litígios Tributários

PRT	Programa de Regularização Tributária
PSD	Partido Social Democrático
PSDB	Partido da Social Democracia Brasileira
PSL	Partido Social Liberal
PSOL	Partido Socialismo e Liberdade
PT	Partido dos Trabalhadores
PTB	Partido Trabalhista Brasileiro
PUC Minas	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
RE	Recurso Extraordinário
RECAP	Regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras
REIDI	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura
REPES	Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação
REPORTO	Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária
RESP	Recurso Especial
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SINDFISCO	Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUS	Sistema Único de Saúde
TBU	Tributação em Bases Universais
TCU	Tribunal de Contas da União
UFG	Universidade de Goiás
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
USP	Universidade de São Paulo
UNAFISCO	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

- INTRODUÇÃO.....18

1 - CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO E TEORIA DA RACIONALIDADE LEGISLATIVA DE MANUEL ATIENZA. 22

1.1 - A Ciência da Legislação e a Legística.....22

1.1.2 - Ciência da Legislação e a racionalidade legislativa.....28

1.1.3 - Estudos Institucionais sobre a qualidade da legislação.....34

1.2 - A Teoria da Racionalidade Legislativa proposta por Manuel Atienza.....37

1.2.1 - Análise de tipo interno dos níveis de racionalidade.....43

1.2.1.1 - Racionalidade linguística ou comunicativa (R1).....43

1.2.1.2 - Racionalidade jurídico-formal (R2).....47

1.2.1.3 - Racionalidade pragmática (R3).....51

1.2.1.4 - Racionalidade teleológica (R4).....54

1.2.1.5 - Racionalidade ética (R5) 59

1.2.2 - Análise do tipo externo dos níveis de racionalidade.....66

1.2.2.1 - Análise estática.....66

1.2.2.2 - Análise Dinâmica.....69

1.3 - Teoria da argumentação jurídica de Manuel Atienza.....72

1.3.1 - Relevância da argumentação jurídica.....72

1.3.2 - Crítica da teoria *standard* da argumentação jurídica.....74

1.3.3 - A proposta de Teoria da Argumentação de Manuel Atienza.....76

1.4 - Avaliações críticas à Teoria da Argumentação e racionalidade legislativa de Manuel Atienza.....91

1.4.1 - Críticas de Alberto Calsamiglia.....91

1.4.2 - Críticas de Díez Ripollés.....95

1.4.3 - Críticas de Roberta Simões Nascimento.....99

1.5 - Correlação do Capítulo com o desenvolvimento da tese.....105

1.6 - Conclusões parciais.....106

2. DINÂMICA DE PROCESSAMENTO E DECISÃO NO CONGRESSO NACIONAL.....108

2.1 - Neoinstitucionalismo e a dinâmica legislativa.....109

2.1.2 - As correntes do neoinstitucionalismo.....110

2.1.3 - Neoinstitucionalismo e o processo legislativo.....113
2.1.4 - Governabilidade e comportamento parlamentar.....118
2.2 - As categorias alegóricas da ciência política.....122
2.2.1 - O processo político como gincana e como cafeteria.....125
2.3 - Presidencialismo de Coalizão no Brasil.....129
2.3.1 - O presidencialismo de coalizão.....130
2.3.2 - Presidencialismo de Coalizão e a dinâmica legislativa.....136
2.3.3 - O presidencialismo de coalizão e o nível de sucesso no Congresso Nacional.141
2.3.4 - Benefícios tributários no presidencialismo de coalizão.....148
2.3.5 - A elitização do processo legislativo: o papel das lideranças.....153
2.3.6 - Oposição política e a matéria tributária.....160
2.4 - Conclusões parciais.....166
3 - ASPECTOS INSTITUCIONAIS E PROCEDIMENTAIS QUE CONDICIONAM O PROCESSO LEGISLATIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO CONGRESSO NACIONAL 169
3.1 - Preponderância da agenda do Poder Executivo em matéria tributária.....170
3.1.1 - O poder de agenda do Poder Executivo.....170
3.1.1.2 - A agenda do Poder Executivo no campo tributário.....179
3.2 - Medidas Provisórias e poder de agenda do Executivo.....183
3.2.1 - Medidas Provisórias e sua legitimidade jurídica.....183
3.2.2 - Medidas Provisórias e o Poder Judiciário.....185
3.2.3 - A limitação pela Emenda Constitucional n° 32/01.....188
3.2.4 - Influência das Medidas Provisórias na agenda do Legislativo.....191
3.3 - A participação da tecnoburocracia tributária e financeira na elaboração da legislação tributária federal.....197
3.3.1 - Exemplo de inovação jurídica por ato pretensamente interpretativo da Receita Federal.....199
3.3.2 - A tecnoburocracia e a matéria tributária.....202
3.4 - O papel dos grupos de interesse organizados – Frentes parlamentares e bancadas temáticas – lobby e Advocacy.....214
3.4.1 - Grupos de Interesse e processo legislativo.....215
3.4.1.1 - Frentes Parlamentares no Congresso Nacional.....215
3.4.1.2 - Frentes Parlamentares – aspectos institucionais.....218

3.4.1.3 - A atuação dos Grupos de Interesse, o *lobby* e a *advocacy*.....220
3.4.2 - Comissões Parlamentares e o processo legislativo.....231
3.4.3 - Grupos de interesse e processo legislativo federal em matéria tributária...237
3.5 - Composição social do Congresso Nacional.....251
3.6 - Conclusões parciais.....256
4 ANÁLISE DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA E DA ISENÇÃO DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS E DIVIDENDOS EM FACE DA REALIDADE DO PROCESSO LEGISLATIVO E DA RACIONALIDADE LEGISLATIVA.....259
4.1 - Análise da evolução legislativa da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta em face da realidade do processo legislativo e da racionalidade legislativa..261
4.1.1 - Histórico legislativo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).....261
4.1.2 - Análise do processo legislativo da CPRB em face aos níveis de racionalidade propostos por Manuel Atienza.....276
4.2 - Análise da evolução legislativa da isenção do Imposto de Renda sobre lucros e dividendos.....291
4.2.1 - Breve histórico legislativo da (não) tributação de lucros e dividendos pelo IRPF.....291
4.2.2 - A isenção do Imposto de Renda na distribuição dos lucros e dividendos pela Lei nº 9.249/95.....294
4.2.3 - O Projeto de Lei nº 2337/21 – minirreforma do imposto de renda.....300
4.2.4 - Análise do processo legislativo de revogação da isenção de lucros e dividendos em face aos níveis de racionalidade propostos por Manuel Atienza.....328
4.5 - Conclusões parciais.....331
5 BLOQUEIOS LEGISLATIVOS À CONCRETIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL TAL COMO DESENHADO NA CONSTITUIÇÃO E SUGESTÕES DE APRIMORAMENTO DO PROCESSO LEGISLATIVO.....333
5.1 - O desenho do Sistema Constitucional Tributário pela Constituição Federal de 1988.....333
5.2- Bloqueios legislativos à efetividade do Sistema Constitucional Tributário....344
5.2.1 - Bloqueio à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas.....345

5.3 - A opção pela tributação via contribuições sociais em detrimento da tributação progressiva da renda.....358
5.4 - O bloqueio para uma tributação progressiva e mais consistente sobre herança 366
5.5 - Preponderância da visão negativa da tributação e da produção legislativa visando benefícios e desonerações fiscais.....377
5.6 - Sugestões de avanços na concretização do Sistema Constitucional Tributário 382
- CONCLUSÕES.....387
- BIBLIOGRAFIA.....395

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como objeto principal perquirir se efetivamente é correta a hipótese de que existe um descompasso entre o sistema tributário nacional projetado na Constituição Federal, principalmente no que se refere à sua vinculação aos pressupostos da capacidade contributiva e da progressividade da tributação, e aquele que está cristalizado na legislação tributária federal infraconstitucional. Sendo correta essa hipótese, passa-se à avaliação da proposição de que se esse contexto pode ser explicado (e em que medida) pelas condições institucionais e procedimentais sob as quais se desenrola o processo de criação de normas tributárias no Congresso Nacional.

O estudo será efetuado, também, sob a ótica da racionalidade legislativa, tendo em vista que se trata de ferramental teórico capaz permitir o avanço da pesquisa e a construção da tese de que as condições institucionais e procedimentais sob as quais se desenrola o processo de criação de normas tributárias no Congresso Nacional, além de gerar o descasamento entre o sistema desenhado pela Constituição e o sistema tributário real, implica num arcabouço normativo eivado de graves déficits de racionalidade.

A doutrina tradicional do Direito não tem dado a devida atenção a temas vinculados ao estudo do processo legislativo, os seus pressupostos argumentativos e de racionalidade e às técnicas e instrumentos que podem propiciar a sua evolução e a melhoria da qualidade das normas produzidas.

Esse déficit de investigação científica é bastante forte na realidade da doutrina jurídica brasileira, notadamente na produção referente ao Direito Tributário, conforme será demonstrado no curso dessa pesquisa.

A pesquisa desenvolvida visa contribuir para a superação dessa lacuna doutrinária, na esteira de recentes produções de pesquisadores brasileiros e com base na produção, bem mais robusta, existente em países europeus, como Espanha e Portugal.

O contexto da pesquisa é singular e não trivial, já que efetuada através de uma ótica interdisciplinar não apenas endógena à Ciência Jurídica, por envolver o Direito Tributário, Direito Constitucional, Ciência da Legislação, Sociologia Jurídica, Teoria Geral e Filosofia do Direito, mas também exógena, por implicar na utilização de conhecimentos pertinentes à Ciência Política, Economia e Sociologia.

A busca de contribuição original se revela pela disposição de investigar um campo com clara carência de estudos: o contexto em que se dá a produção legislativa em matéria

tributária. Apesar da existência de grande produção acadêmica no âmbito da Ciência Política sobre a atividade legislativa no Congresso Nacional, nos mais diversos vieses, notadamente no que se refere à perspectiva do presidencialismo de coalizão não há o direcionamento dessas análises especificamente para a forma como é tratada a matéria tributária no legislativo federal. Por outro lado, no que se refere à doutrina tributária, apesar de serem recorrentes as críticas ao caráter regressivo do sistema tributário brasileiro, não se visualiza a busca das causas desse cenário, nem de propostas de meios de superação, no que pertine à forma como o Congresso Nacional conduz o processo legislativo tributário e atuação das diversas forças políticas, econômicas e sociais interessadas na matéria.

Justifica-se a presente pesquisa pela necessidade de aprofundamento do conhecimento da forma com o Poder Legislativo vem trabalhando as proposições legislativas de conteúdo tributário, tanto em termos de busca de maior racionalidade procedimental, mas também de abertura democrática, para que haja o melhor diagnóstico de pontos críticos e, também, de efetivos bloqueios políticos-legislativos à efetivação dos sistema constitucional tributário, para, a partir daí, partir-se para a construção de propostas de aprimoramento do processo legislativo tributário.

A metodologia aplicada nessa pesquisa foi prioritariamente o levantamento bibliográfico, legislativo e jurisprudencial sobre as matérias relacionadas ao tema. Também foi efetuado o estudo de caso, referente aos processos legislativos da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) e sobre a isenção da tributação dos rendimentos provenientes da distribuição de lucros e dividendos, com a análise do trâmite das principais proposições legislativas no Congresso Nacional. Os dados obtidos com a pesquisa foram analisados no contexto de sua relevância e pertinência para os objetivos que informam a presente tese.

O trabalho se encontra dividido em 6 (seis) Capítulos, sendo que em cada é desenvolvido um subtema próprio, com as suas conclusões parciais.

No Capítulo 1, é contextualizada a Ciência da Legislação que tem como objeto o estudo do processo legislativo de criação de normas jurídicas, em suas diversas facetas (jurídica, política e social). Apresenta-se de forma crítica a Teoria da Racionalidade Legislativa proposta pelo Professor espanhol Manuel Atienza, que ultrapassando o procedimento legislativo formal, estruturou um método analítico de racionalidade legislativa que abarca as três fases do processo legislativo (pré-legislativa, legislativa e pós-legislativa), com foco na racionalidade da conclusão do processo legislativo, a lei,

enquanto produto racional, considerando-se os cinco níveis: linguístico, jurídico-formal, pragmático, teleológico e ético.

Por sua vez, no Capítulo 2, buscou-se argumentar que o processo legislativo tributário no Congresso Nacional se insere no contexto do presidencialismo de coalização e como vem sendo tratado pelos parlamentares em face das disputas sociais, políticas e econômicas e da intermediação dos diversos interesses normalmente envolvidos. A temática tributária, por envolver diferentes e fortes interesses econômicos, sociais, setoriais e regionais, é desafiadora para o presidencialismo de coalização, não sendo incomum que a formação de frentes de oposição a determinada proposição supere as diferenças e clivagens ideológicas e não siga, total ou parcialmente, o direcionamento da aliança governamental.

No Capítulo 3, busca-se avaliar como se dá a dinâmica do processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional, considerando-se características como o poder de agenda do Executivo, a larga utilização de Medidas Provisórias e a intensiva participação da tecnoburocracia estatal e dos grupos de interesse organizados (Frentes Parlamentares, *lobby* e *advocacy* privados). E como esse contexto político-institucional estabelece um ambiente que influi fortemente no conteúdo da produção legislativa tributária do Congresso Nacional.

Já no Capítulo 4, são avaliados os processos legislativos de instituição da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) e de isenção da tributação dos rendimentos provenientes da distribuição de lucros e dividendos, tendo em vista que trazem importantes subsídios para a avaliação da forma como o Congresso Nacional lida com a matéria tributária.

No Capítulo 5, dando-se sequência ao raciocínio construído na pesquisa, busca-se argumentar que o sistema político-jurídico-econômico vem impondo bloqueios institucionais à efetivação do projeto de sistema tributário desenhado pela Constituição Federal de 1988, no que se refere à construção de um sistema centrado na capacidade contributiva, na progressividade e na tributação como ferramenta em prol da distribuição da renda nacional na sociedade brasileira. Para tanto, três exemplos são analisados, o bloqueio no Congresso Nacional à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), a opção por privilegiar a tributação por contribuições sociais ao invés da tributação progressiva da renda e o bloqueio a uma tributação progressiva e mais consistente sobre herança. No final desse Capítulo 5, apresentam-se sugestões de avanços na concretização de um Sistema Constitucional Tributário mais condizente ao projeto constitucional.

A pesquisa é aderente à linha “Desenvolvimento e Políticas Públicas”, tendo em vista a intrínseca correlação entre o sistema tributário e o financiamento das políticas públicas. Além dessa notória interligação, existe uma vinculação ainda mais relevante entre a forma como se estrutura na realidade a tributação e os seus efeitos sobre a dinâmica sobre o desenvolvimento da sociedade brasileira. Sendo que a atual estrutura tributária, com caráter regressivo, fortemente centrado na tributação sobre o consumo, é elemento concentrador da renda nacional, sendo socialmente injusto por favorecer as classes sociais com maior capacidade econômica e penalizar a população mais pobre. O que justifica a pesquisa de quais os motivos que tem levado o Poder Legislativo a produzir um sistema normativo tributário dissociado do projeto de sistema tributário desenhado na Constituição Federal.

1 - CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO E TEORIA DA RACIONALIDADE LEGISLATIVA DE MANUEL ATIENZA.

1.1 – A Ciência da Legislação e a Legística.

A doutrina do Direito, especialmente aquela com viés predominantemente dogmático, em geral centra suas atenções no estudo da interpretação e aplicação da lei. A maioria dos estudos jurídicos tem como ponto de partida a lei, como realidade já dada, não considerando como relevante o processo legislativo do qual derivou a sua introdução no ordenamento jurídico[1].

Tal contexto é ainda mais forte no Direito Tributário brasileiro, cuja doutrina majoritária é pouco afeita a conjugar, para análise das questões fiscais, realidades, práticas e conhecimentos de outros ramos, como a Teoria do Direito, Filosofia do Direito, Sociologia Jurídica, Direito Econômico e, muito menos, a Ciência da Legislação ou Legística[2].

Percebe-se, contudo, o paulatino surgimento de uma doutrina brasileira voltada à Ciência da Legislação, considerada como o estudo do processo legislativo de criação de normas jurídicas, em suas diversas facetas (jurídica, política e social, principalmente). E apesar do predomínio dos estudos sobre a regulamentação formal do processo legislativo, trabalhos mais recentes têm incorporado mais temas relativos à qualidade legislativa e a avaliação do seu impacto (NASCIMENTO, 2019, p. 229).

---

[1] "A Ciência do Direito se desenvolveu de um modo que excluiu do seu campo de análises especulações acerca do processo de criação da norma, fixando como objeto de estudos, o processo de aplicação da norma - mais especificamente, a racionalidade desse processo. O objeto principal da Ciência do Direito passou a ser denominada de racionalidade jurídica, entendida como racionalidade do processo de aplicação da norma. " (FILHO, 2018, p. 32).

[2] Sobre o tema, merece destaque a tese de doutorado de Jeferson Teodorovicz, "A afirmação histórica da doutrina do Direito Tributário Brasileiro", defendida na Faculdade de Direito da USP em 2015. Cite-se: "Nesse contexto histórico, no Direito Tributário, consolidam-se duas perspectivas de estudo diferenciadas: a) a primeira, que apresentaria estudos jurídico-tributários sem desconsiderar radicalmente a possibilidade de contribuições históricas, econômicas, financeiras à investigação do jurista; b) a segunda, que buscaria afastar dos estudos jurídico-tributários toda e qualquer influência oriunda dos aspectos econômicos da tributação. Naturalmente, ainda que se registrem posições ponderadas entre ambas, pode-se dizer que a segunda linha, ligeiramente posterior à primeira, empenhada na divulgação de seu método de ensino e pesquisa na realidade jurídica brasileira como o "método jurídico" por excelência, passa a prevalecer, favorecendo a difusão de tendência de estudos voltados ao raciocínio puramente jurídico, na medida do possível. " (TEODOROVICZ, 2105, p. 517)

A terminologia Ciência da Legislação[3] faz referência a um conjunto de diversos tipos de conhecimentos que são utilizados na busca da criação de leis melhores, com maior grau de efetividade, através da otimização de sua inteligibilidade, sistematicidade e acessibilidade (MORAIS, 2007, p. 59).

Os estudiosos do tema buscam através de diversos institutos, mecanismos e instrumentos, pertinentes a vários ramos do conhecimento, analisar como se dá o processo legislativo, em suas diferentes fases (pré-legislativa, legislativa e pós-legislativa), identificando contextos, procedimentos e práticas que podem ser aprimoradas ou modificadas, na busca de um produto legislativo de melhor qualidade.

Relevante destacar a inexistência, entre os estudiosos do tema, uniformidade terminológica, sendo usadas, a depender da visão e do enfoque de diversos autores, as nomenclaturas "Ciência da Legislação", "Teoria da Legislação", "Legística", "Legisprudência", entre outras denominações. Adotamos o termo "Ciência da Legislação" por considera-lo mais abrangente, na linha de juristas como João Caupers (CAUPERS, 2003), Luzius Mader (MADER, 2007) e Carlos Blanco de Morais (MORAIS, 2007), capaz de abarcar as diversas facetas envolvidas no estudo do processo legislativo.

Atienza, consigna a importância da cautela de que o uso do termo "ciência" para a Ciência Jurídica, que se dá no contexto lato de sentido desse termo. Mas que isso não o invalida, já que não faz muito sentido ir de encontro a esse uso arraigado da linguagem e deve se reconhecer, notadamente quando se trata da dogmática jurídica, de que se trata de uma atividade que cumpre função social relevante. Mesma realidade que se apresenta quando se trata da Ciência da Legislação (ATIENZA, 1989, p. 15-16).

A Ciência da Legislação, conforme explicita o Professor de Alicante, apresenta dois âmbitos principais de análise, a Técnica da Legislação ou Legística, que trabalha as ferramentas, técnicas e métodos para a optimização do processo legislativo, no que se refere à sua origem nas demandas sociais, sua sistematização e praticabilidade; e a Teoria

[3] "Ora, para os efeitos deste excurso, entendemos por bem caracterizar a "Ciência da Legislação" como um domínio científico do conhecimento, auxiliar da Ciência Jurídica, cujo objeto radica no estudo praxiologicamente orientado das componentes estática e dinâmica do fenômeno normativo público, tendo por fim a sua compreensão e a identificação de soluções que promovam e garantam a validade e a qualidade dos actos normativos. (...) A Ciência da Legislação deve o seu carácter científico ao facto de implicar a análise do fenômeno normativo, no respeitante ao circuito integrado pela concepção, elaboração e aplicação das normas e avaliação dos seus efeitos. Para tal, utiliza um complexo metódico, pautado por um encadeamento lógico-sistemático dos diversos métodos inerentes aos domínios científicos que subjazem à sua natureza pluridisciplinar. " (MORAIS, 2007, p. 59)

da Legislação, que trabalha com problemas de natureza mais abstrata e conceitual, do processo de elaboração normativa (ATIENZA, 1989, p. 23).

Implica no giro do foco da Ciência Jurídica da lei posta para o seu processo de formação, abrangendo as fases pré-legislativa, legislativa e pós-legislativa, está última, principalmente através de técnicas de avaliação do seu impacto.

O estudioso da Ciência da Legislação não se debruça sobre a descrição da legislação e, sim, estuda o complexo processo de produção normativa, com o desiderato de estabelecer metodologicamente os pressupostos, as condições e práticas que sejam capazes de imprimir racionalidade ao processo legislativo, de forma que o seu resultado seja uma lei inteligível, sistemicamente adequada e com a capacidade de produzir os efeitos que lhe justificam, dentro do contexto dos objetivos que constitucionalmente informam o ordenamento jurídico em que se insere.

Adotamos, para fins didáticos, a sistematização da Ciência da Legislação nos seguintes campos:

- Legística material (ou metodologia legislativa): tem como foco o conteúdo e substância da legislação e busca o desenvolvimento de um procedimento metódico para a criação normativa, a sua aplicação e avaliação;
- Legística formal (técnica legislativa): tem foco nos aspectos formais da legislação, notadamente a forma, estrutura e sistemática dos atos do processo legislativo;
- Teoria da legislação: busca a abordagem global do fenômeno legislativo, não se limitando aos seus aspectos práticos e aos estudos empíricos. Efetua a análise crítica da atividade legislativa, a partir da reflexão teorética das funções da legislação e do Estado, na sociedade.

Essas três grandes áreas de interesse não trabalham ou podem ser consideradas isoladamente, já que a avaliação desse complexo objeto demanda a conjugação dos âmbitos de análise práticas, empíricas e teóricas. Além disso, absorvem outros subtemas, como a redação e a comunicação legislativas, a gestão de processos legislativos e a sociologia legislativa.

A Legística atuando nas dimensões formal e material do fenômeno legislativo, enquanto metodologia da Ciência da Legislação, tem protagonismo no que se refere aos estudos sobre a legislação. As avaliações efetuadas nos seus dois âmbitos interagem de forma constante, considerando desde o momento do impulso normativo (motivos políticos, jurídicos e sociais que podem justificar o início do procedimento legislativo), o

desenvolvimento do processo legislativo e análise da alteração do sistema jurídico em face da nova legislação, com o acompanhamento e avaliação da sua eficácia pragmática (plano da eficácia).

Nos modernos Estados Democráticos de Direito, a lei enquanto instrumento de controle e segurança das relações sociais, através de direcionamento da conduta humana e da solução de conflitos, sustentada pelo monopólio estatal do uso legítimo da força, tem tido questionada a sua efetiva capacidade de fazer frente às múltiplas demandas provenientes de sociedades cada vez mais complexas, multifacetadas e globalizadas[4].

As sociedades pós-modernas se encontram inseridas no contexto da globalização econômica, política e social, que relativizou a efetividade dos conceitos jurídicos e políticos de Estado, Nação, legislação, jurisdição, povos e fronteiras. Novo atores, notadamente as grandes corporações multinacionais, tiveram maximizados o seu poder econômico, assumindo a capacidade de influir diretamente na política e economia dos Estados Nacionais, que não possuem, mais, o protagonismo do passado[5].

No mesmo contexto, avoluma e exponencia-se a força do Direito Internacional, com a proliferação de tratados sobre os mais diversos temas e a instituição de blocos econômicos e políticos, que demandam regulação e foros próprios de produção normativa e solução de conflitos.

As sociedades mais democráticas e plurais, ao mesmo tempo, abrem campo para a participação de inúmeros grupos sociais, que apresentam as mais diversas demandas, como o respeito ao direito das minorais, a redução das desigualdades econômicas e sociais, a proteção do meio ambiente, a modificação da política tributária entre diversas outras. Essa multifacetação social incrementa a divergência de interesses e de visões

[4] Zygmunt Bauman, sociólogo polonês e avaliador crítico da pós-modernidade, tem relevante obra na qual explicita como a globalização levou à perda do protagonismo dos Estados Nacionais e colocou em crise a própria atividade política: "(...) graças a nova "porosidade" de todas as economias supostamente "nacionais" e à condição efêmera, ilusória e extraterritorial do espaço em que operam, os mercados financeiros globais impõem suas leis e preceitos ao planeta. A 'globalização' nada mais é que a extensão totalitária de sua lógica a todos os aspectos da vida. Os Estados não têm recursos suficientes nem liberdade de manobra para suportar a pressão – pela simples razão de que alguns minutos bastam para que as empresas e até o Estados entrem em colapso. " (BAUMAN, 1999, p. 73)

[5] "(...) os agentes políticos perderam a segurança de seus papéis e domínios porque a economia política do capitalismo pós-industrial e global não fornece mais a clara definição dos 'lugares dentro do sistema de produção' em que outrora se basearam as formas de ação coletiva (partidos políticos, associações, sindicatos). O resultado geral de todas as transformações intimamente entrelaçadas é uma situação na qual "as soberanias tornaram-se nominais, o poder anônimo e o seu lugar, vazio. (BAUMAN, 2000, p. 103)

ideológicas, entre grupos sociais, que atuam política e juridicamente visando a fazer prevalecer os seus interesses.

O tradicional papel do Direito de organizar o Estado (função política) e de normatizar a conduta dos cidadãos (função jurídica) é colocado em xeque em face à nova realidade das sociedades modernas. A forma como o sistema jurídico-político operou para responder à complexidade moderna foi a elaboração de Constituições com maior força normativa, que buscam intervir, regular e direcionar de maneira mais ampla e detalhada os diversos campos da vida em sociedade, com a garantia de um rol de direitos fundamentais e a instituição de princípios valorativos que visam a direcionar não só a atuação do Estado, mas também a forma de elaboração, intepretação e aplicação da legislação.

São introduzidas disposições constitucionais com o conteúdo de normas jurídicas vinculadas à resolução de conflitos, dotadas de imperatividade e de poder de tutela em face de situações concretas. A Constituição assume o papel de lente através do qual os operadores do Direito devem fazer a leitura e interpretação das normas infraconstitucionais (ABREU, 2008).

A constitucionalização traz consigo a relevância e complexidade do processo de controle de constitucionalidade das leis, com o consequente protagonismo da atividade jurisdicional em face da legislativa, em patamar inédito. Os tribunais constitucionais acabam fazendo o papel de verdadeiros legisladores positivos, através da prolação de decisões que acabam por determinar conteúdos à lei examinada, mesmo que estes não sejam diretamente ou logicamente deduzíveis de seu texto ou pretendidos pelo legislador, através da integração de valores, objetivos ou consequências via mecanismos de intepretação valorativa (baseada em princípios) ou teleológica, em que a lei é “adaptada” ou mesmo “modificada” para viabilizar o alcance de objetivos visualizados como “justos” ou “necessários” pelos órgãos julgadores.

A riqueza principiológica das modernas Constituições, que leva à necessidade, principalmente nos casos mais difíceis, controversos e/ou relevantes, do julgador ponderar o grau de eficácia de princípios constitucionais concorrentes, tem tido como consequência que a aplicação judicial da lei seja vinculada a uma prévia análise de sua correspondência ou compatibilidade com certos princípios.

A vinculação do juiz aos princípios e não à lei, o que é potencializada pela teoria *standard* da argumentação jurídica, voltada para o momento da aplicação da lei e não de sua elaboração, reserva para a lei pouco mais do que uma legitimidade derivada da

autoridade (interpretação e aplicação judicial). Esvazia-se a importância do processo legislativo e a força geral e abstrata da lei, enquanto o instrumento jurídico por excelência de regulação da conduta humana (RIPOLLÉS, 2001, p. 487-488).

Assumindo o Estado papel ativo na busca da construção de sociedades que atendam ao projeto constitucionalmente delimitado, com a sua atuação não limitada aos seus campos clássicos de atuação, mas também direcionando e intervindo diretamente em vários campos da vida econômica e social, exponenciou-se a necessidade de produção normativa, inclusive infralegal, gerando o cenário da "inflação normativa".

Os estudiosos da Ciência da Legislação têm identificado, nesse contexto, efeitos deletérios aos sistemas normativos e à sua capacidade de atender aos anseios da sociedade. Os quais podem ser classificados em: formais, referentes à inteligibilidade do sistema normativo (clareza, compreensibilidade e coerência sistémica) e materiais, vinculados aos problemas e dificuldades de efetividade e eficiência das leis (PRETE, 2019).

A complexidade do mundo pós-moderno, o aprofundamento da globalização, a mudança de paradigma dos modernos Estados Democráticos e Sociais de Direito, a expansão da força normativa das Constituições, a hipertrofia das atividades estatais e a inflação e diversidade de fontes normativas, entre outros motivos, têm sido apontados como fatores para a denominada "crise da lei". A respeito afirma Gema Marcilla:

> Bajo la expression "crisis de la ley" se alude a una serie de factores de cambio politico, jurídico y social que afectan a la clásica concepción de la ley. Los análisis que versan sobre la quiebra de la ley suelen tener um carácter bien especulativo o conceptual, bien valorativo o critico, según se pogan el acento en las insuficiencias del concepto tradicional de ley, esto es, em el hecho de que las leyes han perdido las características de la generalidad, abstracción, unicidad, estabilidad, etc, que las definían, o bien se ressalte el retroceso de los valores que se supone venían garantizados por aquellas notas clássicas, como la certeza, la igualdad y la libertad."(MARCILLA, Gema, 1999. p. 177-178)

A "crise da lei" está inserida na realidade maior da crise do próprio sistema representativo e da forma como os cidadãos enxergam a sua relação com o Estado. Cada vez mais questiona-se a visão tradicional e idealizada de que os parlamentares seriam efetivos representantes da vontade dos cidadãos e a lei produto da vontade geral, e não fruto da negociação política e vinculadas à força econômica e política de grupos de interesses organizado (elites políticas e econômicas). Esses questionamentos fragilizam a lei e da sua capacidade de gerar o cumprimento espontâneo.

O reconhecimento da existência de problemas de ordem formal e material no que se refere ao processo legislativo e ao seu resultado, a lei posta, que trazem consequências relevantes no grau de inteligibilidade, sistematicidade, coerência e eficácia do ordenamento jurídico, implica na necessidade do seu estudo científico.

Através da Ciência da Legislação se busca a estruturação, de forma racional, do fenômeno legislativo. A produção normativa deve considerar a real necessidade e utilidade da inovação legislativa pretendida, a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico existente e a previsibilidade dos efeitos que irá gerar e das consequências decorrentes da sua implementação, implementação defeituosa ou mesmo não implementação.

Trata-se de um campo de estudo especializado e multidisciplinar que demanda a conjugação de diversos tipos de conhecimento, como a sociologia, filosofia, política, economia, estatística, psicologia cognitiva, entre outros (NASCIMENTO, 2019).

A complexidade do fenômeno legislativo e a preocupação com a busca do aperfeiçoamento na elaboração e redação das leis permitem diversas formas de abordagens, o que se identifica na evolução dos estudos da Ciência da Legislação. De teorias que trabalham num âmbito mais geral e abstrato, a outras que se preocupam com questões mais práticas do processo legislativo. Ou, ainda, abordagens que se centram no momento da decisão legislativa (fase pré-legislativa, de decisão para o seu impulso), dos debates parlamentares, da redação da lei (técnica legislativa) ou na avaliação do seu impacto legislativo.

1.1.2 – Ciência da Legislação e a racionalidade legislativa.

A evolução da Ciência da Legislação tem como um desses principais marcos a doutrina de Peter Noll, jurista e advogado criminalista suíço, principalmente a partir da publicação do seu livro "Gezetsgebungslehre" [6], que deu impulso aos estudos sobre o tema na Europa.

[6] "Há discussões terminológicas a respeito da melhor tradução para Gesetzgebunglehre, título da obra de Peter Noll. João Caupers observa, no entanto, que Noll utilizou ao longo de sua obra as expressões Gesetzgebungslehre e Gesetzgebungwissenschaf indistintamente, sendo que a tradução da última corresponde indiscutivelmente à expressão ciência da legislação. CAUPERS, João. Relatório sobre o programa, conteúdo e métodos de uma disciplina de Metódica da Legislação. Cadernos de Ciência de Legislação, Oieiras, Instituto Nacional de Administração, n. 35, out-dez. 2003, p. 8." (SALINAS, 2013, p. 230).

O livro de Peter Noll[7] foi originalmente traduzido para o francês como "método legislativo" (*méthode législative*). Posteriormente, como não foi considerada a melhor terminologia, outros estudiosos preferiram utilizar "Ciência da Legislação" (*science de la législation*) (GUIMARÃES; BRAGA, 2011, p. 82-83).

O jurista suíço é considerado o marco da moderna Ciência da Legislação, por ter avançado o seu campo de estudos, antes muito concentrados no aspecto formal ou redacional das leis, tendo introduzido a chamada Legística material ou substantiva. Noll ultrapassou os limites estritos da técnica legislativa, ao enfatizar a necessidade de estudo de todo o fenômeno legislativo, incluindo seus conteúdos e a metodologia de preparação das decisões legislativas, trazendo para a sua análise os conhecimentos de outros ramos, como a Ciência Política, a Administração, a Economia, a Linguística e a Psicologia (FILHO, 2018).

A obra de Peter Noll é considerada um dos principais pilares de sustentação da moderna Ciência da Legislação, antes limitada exclusivamente à abordagem de técnicas formais de redação e sistematização das leis; ao avançar sobre a construção de critérios substanciais que devem direcionar a concepção, estruturação e avaliação do processo de criação de normas. Trazendo a concepção de que a Ciência da Legislação abarca tanto a legística material (método legislativo), visando a optimização do conteúdo das normas, em termos de qualidade e eficácia, quanto a legística formal (técnica legislativa), centrada nos aspectos redacionais e de sistematização da produção legislativa (BLANCO, 2007).

Ao se dar a devida importância ao fenômeno legislativo, o Direito reconhece os desafios contemporâneos que marcam a atividade jurídica, que se vê instada a dar respostas às demandas de uma sociedade global, plural e multifacetada. Exige-se que o Estado, e inserido nele o Legislativo, dê cabo à implementação de um rol extenso de direitos outorgados pelas modernas Constituições, num contexto de recursos finitos e de disputas acirradas entre as diversas camadas da sociedade e os inúmeros grupos de interesses coletivos e setoriais.

O trabalho pela recuperação da credibilidade e eficácia da lei, enquanto instrumento de balizamento das condutas humanas, visando a sua eficácia (acatamento voluntário ou coativo), implica obrigatoriamente a sua maior vinculação à racionalidade.

Para tanto, deve-se quebrar o paradigma do legislador racional, cuja atividade estaria obrigatoriamente vinculada à tomada de decisões "ótimas", e o pressuposto de que

[7] Como o livro de Peter Noll não tem edição traduzidas para o português ou para o inglês, a sua leitura ainda é restrita àqueles versados no idioma alemão.

o legislador seria sempre um agente racional, com ampla visão dos fatos, circunstâncias e consequências vinculados à produção da lei. Como se os parlamentares, em todo momento, tivessem o grau de conhecimento técnico, social e político, além dos recursos materiais e de tempo, necessários à tomada da melhor e mais racional decisão.

Como destaca Hugo Henry Soares (SOARES, 2019, p. 101), a realidade é bem diferente, sendo limitada a racionalidade dos tomadores de decisões, no processo de criação da lei. Isso por vários motivos, como a falta do tempo necessário para a devida análise da proposta legislativa e o déficit de habilidades e de recursos necessários, o que desagua numa deficiente compreensão sobre o todo envolvido. Assim, sendo limitada a racionalidade do legislador, nem sempre a decisão tomada será "ótima" ou adequada.

O reconhecimento da limitação, em vários aspectos, dos parlamentares implica na necessidade de se estruturar ferramentas que contribuam para o acréscimo do grau de racionalidade nas suas atividades de avaliação, debate e decisão das proposições legislativas.

A atividade parlamentar é complexa, podendo ser avaliada por mais de um viés, como o jurídico-social, o político e o técnico-procedimental. No primeiro, avalia-se o processo legislativo como o meio de elaboração das normas que regulam as relações sociais, tendo foco na sua aplicação. No âmbito político, a sua concepção como foro de exercício do poder e de representatividade do cidadão e dos grupos de interesse. E, ainda, o chamado processo em sentido estrito, pertinente ao conjunto de atos procedimentais e operacionais que regulam o iter de produção da lei (LOPES, 2009).

Cabe a todos os envolvidos no processo de criação normativa, parlamentares, membros do Poder Executivo, assessores parlamentares, representantes de grupos de interesse, operadores do Direito (juristas, advogados, juízes, etc.) e aos próprios destinatários o reconhecimento de que o processo legislativo deve estar vinculado ao princípio da racionalidade. Pressuposto que deve informar todas as suas etapas, considerando o impulso legislativo (fase pré-legislativa), os debates parlamentares e a atividade de confecção da norma (fase legislativa) e o acompanhamento da sua aplicação e dos efeitos decorrentes (fase pós legislativa).

O Professor espanhol José Luiz Díez Ripollés, expoente na análise da racionalidade legislativa no âmbito do Direito Penal, apresenta o seu conceito como:

> (...) la capacidad para mantener con un sector de la realidad social una interacción que se corresponde, que es coherente, com los datos que

> constituyen a tal realidade y que conocemos. Por lo demás, como con la legislación penal nos movemos en el campo del control social jurídico sancionador, podríamos precisar más diciendo que, a nuestros efectos, es la capacidad para elaborar en el marco desse control social una decisión legislativa atiendendo a los datos relevantes de la realidad social y jurídica sobre los aquella inciden. (RIPOLLÉS, 2001, p. 502)

A definição de Díez Ripollés, apesar da sua vinculação à legislação penal, é pertinente à avaliação da racionalidade da legislação em geral, ao vincular a produção normativa à interação com a realidade social e à avaliação dos dados que a constituem, de forma a se permitir a identificação de se uma decisão legislativa é pertinente ou não à realidade social e jurídica considerada.

Outra contribuição de grande relevo para a evolução dos estudos da Ciência da Legislação tem sido dada pelo jusfilósofo belga Jean Luc Wintgens, que busca a construção de uma nova teoria normativa da legislação, cuja denominação tem sido traduzida para Legisprudência[8].

Em suas obras, Wintgens busca construir novas bases para a análise do fenômeno legislativo, focada na garantia da viabilidade do exercício individual da liberdade, através da sua releitura dos pressupostos que informam as teorias do contrato social de Rousseau, Hobes e Locke. Para tanto, o jusfilósofo parte da concepção da liberdade como *principium*, a partir do que, qualquer limitação da liberdade tem que ser justificada. Sendo exatamente esse dever de justificação o objeto da Legisprudência, enquanto uma teoria racional da legislação (WINTGENS, 2003, p. 271).

Nas palavras de Wintgens:

> La justificación de la legislación es marcada como un proceso de pesar y balancear la moral y las limitaciones políticas de la libertad. Sobre el caracter racional de la legislación, es requerida una estructura de principios. Com la ayuda de esta estructura, las limitaciones externas pueden ser justificadas. La justificacion es parte del proceso de legitimación. Esto no conduce a uma limitación externa para ser justificada en ultima instancia. Las limitaciones externas nunca son legitimadas como tales. Son sometidas a una legitimación en curso, como será clarificado en las siguientes páginas.
>
> La estructura es conformada por cuatro principios que expondre brevemente y comentare de aqui en adelante. Los cuatro principios son: el principio de la alternatividad, el principio de la densidad normativa, el principio de celeridad y el principio de coerências. (WINTGENS, 2003, p. 271)

[8] A partir do termo "legisprudence", em francês, cunhada por Luzius Mader (MADER, 1993).

Na visão do jusfilósofo belga, cabe ao legislador adotar uma perspectiva legisprudencial, identificando e avaliando corretamente os fatos vinculados, analisando as alternativas existentes e fazendo de forma sistemática as avaliações perspectiva e prospectiva dos efeitos do projeto de norma que está sob análise.

A Teoria da Legisprudência, do jusfilósofo belga, é relevante baliza para os modernos estudos da Ciência da Legislação, ao buscar aplicar a razão prática ao processo legislativo, com vistas, sobretudo, ao resguardo da liberdade dos indivíduos. Na sua visão, legislar envolve determinar, usando da força estatal, que as pessoas ajam ou deixem de agir conforme determinada maneira (KAITEL; PRETE, 2019).

Wintgens apresenta forte crítica ao legalismo, que determina a submissão da sociedade às normas independentemente do seu conteúdo, já que a sua válida instituição formal, através do processo legislativo, seria bastante como critério legitimador.

Em face dessa realidade, o autor defende que o poder de legislar deve ser constantemente "negociado" prestando o cumprimento aos princípios da Legisprudência e dos deveres do Poder, articulados pelo princípio superior da Liberdade.

A justificação da submissão do cidadão a determinado comando normativo se vincula à presença dos quatro princípios da Legisprudência: 1) Princípio da coerência, pelo qual um sistema legal é coerente quando faz sentido como um todo, de forma: a) sincrônica, as normas não são contraditórias em si mesmas, nos aspectos semânticos e sintáticos; b) diacrônica, em que aplicação simultânea das normas não leva à consequências contraditórias; c) sistêmica, com as normas não anulando os efeitos umas das outras e; d) intrínseca, que pressupõe que as soluções encontradas sejam uma reconstrução racional baseada no princípio da liberdade; 2) Princípio da alternatividade, que requer que a limitação externa da liberdade esteja justificada enquanto alternativa à defeituosa interação social. A limitação externa deve se mostrar justificada em face do fracasso ou ineficiência da limitação interna, através da interação dos envolvidos; 3) Princípio da celeridade ou temporalidade, introduz uma limitação à proposição normativa, que se encontra justificada pelos demais princípios, numa perspectiva temporal. Pressupõe que a avaliação pós promulgação da norma possibilite a suspensão da sua vigência quando obsoleta ou a sua revisão e/ou adequação, quando necessário; 4) Princípio da densidade normativa necessária, com a submissão da limitação externa da liberdade a justificação em face do seu impacto normativo. As possibilidades de limitação possuem graus diferentes de densidade normativa, com a instituição de sanção ocupando o patamar máximo (WINTGENS, 2003).

A consecução desses princípios de justificação exige um método racional de atuação dos legisladores, que permita a avaliação da proposta legislativa em análise com os critérios que justificam ou não a sua edição e em que termos. Para tanto, Luc Wintgens elenca seis deveres do legislador, como ferramentas voltadas à consecução do objetivo de obtenção de uma lei de maior qualidade.

São deveres do legislador: 1) dever de identificação de fatos relevantes: início do processo legislativo através da identificação dos fatos relevantes e sua avaliação, com a participação dos interessados; 2) dever de formulação do problema: delimitação do escopo através da identificação do fato ou circunstância problemáticos; 3) dever de ponderar as alternativas: discussão das alternativas, inclusive não legislativas, com preferência daquelas com menor carga normativa; 4) dever de prospecção: necessidade de se levar em conta futuras circunstâncias ou avaliação *ex ante*; 5) dever de retrospecção: avaliação dos efeitos concretos do projeto de lei ou avaliação *ex post*; 6) dever de corrigir: após cumpridos os deveres anteriores, o legislador tem o dever de corrigir as falhas que tenha identificado no processo (KAITEL; PRETE, 2019).

A teoria de Wintgens busca racionalizar o processo legislativo, com a utilização de ferramentas de análise que direcionem a atividade do legislador visando o planejamento da sua atividade, que deve ser direcionada na identificação da necessidade de legislar, da melhor forma de estruturação da norma (em termos formais, linguísticos e sistêmico), identificação prévia das suas possíveis consequências, além da análise a posteriori dos resultados ou ausência deles, decorrentes da sua aplicação.

A sistematização da atividade de legislar, em etapas que são complementares e não excludentes, é uma das principais ferramentas trazidas pela Ciência da Legislação para contribuir para o aprimoramento da qualidade da lei.

De forma sintética, pode-se identificar como etapas de um processo legislativo racional, a exposição e avaliação da situação-problema; avaliação da proposta em face das leis já existentes; identificação de possíveis soluções, normativas ou não, iguais ou diferentes da proposta legislativa; ponderação dos pontos positivos e negativos de cada solução; implicações sociais, financeiras e jurídicas correspondentes e avaliação *ex post,* dos efeitos esperados pela solução.

1.1.3 – Estudos Institucionais sobre a qualidade da legislação.

A evolução dos estudos sobre a Ciência da Legislação, notadamente na Europa, é acompanhada pela preocupação crescente com a problemática do fenômeno legislativo. As questões referentes à elaboração da lei alçaram lugar de destaque na pauta de organizações internacionais e da União Europeia, a partir do final da década de 1990. O foco dado ao tema resultou em estudos e documentos que analisaram o contexto da produção legislativa e indicaram medidas consideradas pertinentes à evolução da qualidade formal e material das normas produzidas pelos parlamentos.

Destacam-se os estudos e trabalhos desenvolvidos na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e no âmbito da União Europeia. O primeiro trabalho de relevo foi produzido pela OCDE, em 1995, efetuado a partir da visão sobre a importância de se combater a inflação legislativa. Nas suas conclusões, foi destacado que mais importante do que defender maior desregulamentação é a necessidade de se trabalhar para a melhoria da produção normativa, via a evolução na estruturação do procedimento legislativo. Para tanto é indicada a adoção de três medidas principais: a planificação legislativa, o procedimento de consulta e a avaliação legislativa. Na sequência deste trabalho, foi publicada uma recomendação, "The 1995 Recommendation of the Council of the OECD on Improving the Quality of Government Regulation[9]", que é considerada a primeira diretiva internacional sobre a qualidade da lei (ALMEIDA, 2007).

A atenção com relação aos problemas e desafios referentes à qualidade da legislação continuou e continua como foco de atenção de diversos organismos internacionais e grupos de trabalhos, que através de estudos estruturam proposições ou recomendações (guidelines), como os conhecidos "Improving the quality of Laws and

[9] OECD. Rocommendation of the council on improving the qualty of government regulation. **OEDC/Legal**, 2022. Disponível em: https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/128/128.en.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

Regulations: Economic, Legal and Managerial Techniques"[10], Relatório Mandelkern[11], Better Regulation Program (Estados Unidos), entre outros[12].

Os estudos sobre a qualidade da legislação têm na União Europeia como um dos seus principais centros de promoção. O que é explicado pelos conhecidos desafios da produção de normas para viger na Comunidade Europeia, que integra países com culturas, idiomas, tradições jurídicas e costumes próprios e diversos. Em face desse contexto e com o objetivo de melhorar a qualidade da legislação, reduzir a burocracia e contribuir para o processo de integração, a União Europeia, há décadas, vem investindo em estudos na área da Ciência da Legislação (notadamente voltados para a Legística formal e material). Um dos pontos altos da evolução desses estudos se encontra no programa "Legislar melhor"[13], cujos objetivos determinados estão assim discriminados em documento que o apresenta:

> A Comissão Europeia lançou-se num ambicioso exercício com o objectivo de legislar melhor. Em 2002, foi lançado um vasto programa para simplificar e em geral melhorar o ambiente legislativo. O referido programa destina-se a reduzir a burocracia, melhorar a qualidade da legislação e elaborar instrumentos legislativos mais adaptados às necessidades dos consumidores e das empresas. Isto significa tomar medidas em diferentes fases do ciclo político: examinar as novas iniciativas, as propostas ainda em negociação e a legislação já publicada. Consequentemente, o programa "Legislar melhor" incluiu vários tipos de medidas: • introdução de um sistema que permite avaliar o impacto e melhorar a elaboração das propostas importantes da Comissão; • execução de um programa de simplificação da legislação em vigor; • avaliação das propostas da Comissão em exame no Conselho de Ministros e no Parlamento Europeu, a fim de ponderar a sua eventual retirada;• integração de consultas em todas as iniciativas da Comissão; • estudo de alternativas aos instrumentos legislativos e regulamentares (tais como a auto-regulação ou a co-regulamentação pelo legislador e pelas partes interessadas). Todas estas acções têm obtido resultados positivos.

[10] OECD. Improving the quality of laws and regulations: economic, legal and managerial techniques. **OECD**, 1994. Disponível em: http://www.sigmaweb.org/publications/36976805.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

[11] Comissão das Comunidades Europeias. Governança europeia: legislar melhor. **CCE**, 2002. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0275:FIN:PT:PDF. Acesso em: 31 jan. 2023.

[12] European Commission. Better regulation: guidelines and toolbox. **European Commission**, 2021. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_en. Acesso em: 31 jan. 2023.

[13] European Commission. Better Regulation: why and how. **European Commission**, [s.d.]. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how_pt#:~:text=O%20programa%20Legislar%20Melhor%20tem,estas%20%C3%BAltimas%2C%20e%20que%20s%C3%A3o. Acesso em: 31 jan. 2023.

No âmbito do "Legislar melhor" tem destaque o programa "The European Commission´s regulatory fitness and performance programme (REFIT)"[14], criado em 2012, com o objetivo de simplificar a legislação europeia e reduzir os custos desnecessários resultantes da regulamentação, sem, contudo, prejudicar os objetivos e resultados esperados.

Com o "Relatório Mandelkern", de 2001, instituiu-se um iter procedimental para a implementação de normas na União Europeia, que se insere no contexto das diretivas que têm sido construídas pelos estudos de Legística formal e material, no âmbito europeu. Essa sequência pré-determinada de procedimentos abrange a avaliação das medidas disponíveis para a resolução da questão legislativa, a definição daquela considerada mais apropriadas, a avaliação *ex ante* e *ex post*, abrangendo consultas às partes interessadas[15].

[14] European Commission. REFIT – making EU law simpler, less costly and future proof. European Commission, [s.d.]. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/evaluating-and-improving-existing-laws/refit-making-eu-law-simpler-less-costly-and-future-proof_en. Acesso em: 31 jan. 2023.

[15] "1) Policy implementation options. EU and national policymakers should always consider the full range of possible options for solving public policy issues and choose the most appropriate for the circumstances: though regulation is often the most appropriate option it should not be automatically the only choice in all circumstances. 2) Impact assessment. Regulatory impact assessment (RIA) is an effective tool for modern, evidence-based policy making, providing a structured framework for handling policy problems. RIA should be an integral part of the policy making process at EU and national levels and not a bureaucratic add-on. It does not replace the political decision: rather it allows that decision to be taken with clear knowledge of the evidence. 3) Consultation. Consultation is a means of open governance, and as such early and effective consultation of interested parties by EU and national policymakers is an important requirement. This does not usurp the role of civil servants, Ministers or Parliamentarians in the policymaking process but supplements the information they have to hand. Correctly done, consultation can avoid delays in policy development due to late-breaking controversy and need not unduly hinder progress. 4) Simplification. There is a constant need to update and simplify existing regulations. But simplification does not mean deregulation. It is aimed at preserving the existence of rules while making them more effective, less burdensome, and easier to understand and to comply with. This entails a systematic, preferably rolling and targeted programme of simplification, covering the regulation that impacts on citizens, business and the public bodies that have to implement it. Such programmes need to be established at both EU and national levels. 5) Access to regulation. Those affected by European or national regulation have the right to be able to access it and understand it. This means the coherence and clarity of regulations must be enhanced through consolidation (including codification and recasting) and access improved by better practical arrangements (especially using ICT). The former should be achieved through EU and national level programmes of consolidation and the latter through provision within each Member State and at European Union level of a public access service (either free or for a small fee). 6) Structures. Better regulation needs the appropriate supporting structures charged with its promotion to be successful. The best arrangement at EU or national level will depend on the relevant circumstances and charging a single unit at or near the centre with this should certainly be considered, but an effective solution must be found for each. 7) Implementation of European regulation. High quality regulation forms a chain from the earliest stages of its preparation through to its implementation. More attention should be paid at European level to implementation concerns to ensure that the full consequences are understood and considered. Member States should accord implementation of European regulation higher priority." Disponível em: http://ec.europa.eu/smart-regulation/better_regulation/documents/mandelkern_report.pdf

Conforme destaca Fabiana Soares, estudos europeus demonstram como a baixa qualidade da legislação repercute diretamente no nível da atividade econômica e do desenvolvimento dos países, trazendo também como consequências problemas graves como o incremento do ativismo judicial, a baixa confiança dos cidadãos na eficácia e relevância das leis, a descrença nas instituições e a sensação social de impunidade e injustiça (SOARES, 2007).

Estudos efetuados no âmbito da OCDE[16] demonstram os efeitos econômicos que a inflação legislativa e a baixa qualidade da lei trazem, dificultando o desenvolvimento econômico e a geração de emprego. A complexidade normativa e o grande número de obrigações legais a serem cumpridas pelas empresas, por sua vez, trazem impacto desigual, penalizando as empresas de menor porte, afetando a competitividade empresarial e contribuindo para o processo de concentração econômica e da renda. Agrava esse contexto o fato de que, comumente, as novas normas levarem em conta as necessidades das grandes empresas e terem como pressuposto a capacidade dessas corporações de darem cumprimento ou mesmo se beneficiarem das regras impostas (PRETE, 2016, p. 222-223).

A Ciência da Legislação, portanto, não se limita ao aspecto teórico ou doutrinário, vez que tem como função principal a busca de ferramentas e mecanismos, que uma vez implementados na realidade concreta dos diversos legislativos, possam gerar efetiva melhoria na qualidade da produção legislativa.

1.2 – A Teoria da Racionalidade Legislativa proposta por Manuel Atienza.

O Professor espanhol Manuel Atienza Rodrigues, Catedrático de Filosofia do Direito da Universidade de Alicante, é reconhecido pelos seus estudos e obras dedicados à racionalidade e argumentação jurídica e à construção de uma teoria da legislação, cuja conteúdo se encontra consolidado em livros[17] como *Teorías de la argumentación jurídica* (1991), *Derecho e argumentación* (1997), *Contribuición a una teoria de la legislación* (1997) e *El sentido de Derecho* (2001).

[16] : OCDE, Recommendation Of The Council Of The OECD On Improving The Quality Of Government Regulation, Paris: General Distributions, 1995, pg. 17; OCDE, Regulatory Reform For Smaller Firms, 1999, disponível em: https://www.oecd.org/cfe/smes /2090708.pdf; Small Business, Job Creation and Growth, Facts, Obstacles and Best Practices, OECD, Paris, 1997.

[17] Foram publicadas no Brasil, as obras "Curso de Argumentação Jurídica" (Editora Trotta, 2013), "O sentido do Direito" (Escolar Editora, 2014), "As razões do Direito" (Forense Universitária, 2014), "O Direito como argumentação" (Escolar Editora, 2014).

Em sua clássica obra *Contribución para una teoría da legislación*, Manuel Atienza disserta sobre a relação entre a Ciência Jurídica, considerada principalmente a sua dogmática, e a Ciência da Legislação, nos seus aspectos da técnica legislativa e da teoria da legislação (ATIENZA, 1989).

Enquanto a dogmática jurídica tradicional parte das leis, enquanto realidade dada, para sobre essa base enfrentar as questões referentes à sua interpretação e aplicação, a Ciência da Legislação (enquanto técnica, doutrina ou teoria) se ocupa do processo cujo resultado será a edição de normas jurídicas (mais especificamente, a lei). Mas não se trata de uma divisão de objeto de estudo estática ou absoluta. À dogmática também interessa a fase anterior à promulgação da lei, como subsídio para compreensão das leis ou para a fixação de critérios adequados de interpretação. Já para a Ciência da Legislação também é relevante a fase posterior ao encerramento do processo legislativo e promulgação da lei, para que seja possível a avaliação dos seus impactos, como elemento relevante para avaliação de formas de melhoria do processo legislativo.

Para o Professor da Universidade de Alicante, não é clara, por si mesma, a afirmação corrente, de que a dogmática jurídica parte da lei, enquanto dado posto, a partir da qual se trabalha em busca da otimização da sua intepretação e aplicação do Direito; enquanto a técnica legislativa considera as normas existentes em conjunto com outros elementos, como as necessidade sociais, objetivos políticos, as particularidades da linguagem jurídica, etc., para, a partir daí, trabalhar em prol da otimização da produção normativa. Por consequência dessa diferenciação, a primeira teria como destinatários os juristas e operadores do Direito e a segunda, os políticos, assessores parlamentares e funcionários da administração pública.

A falta de clareza dessa diferenciação, segundo Atienza, decorre da dificuldade de distinguir, no que se refere ao Direito, os momentos da sua produção, interpretação e aplicação. A dogmática, nesse sentido, igualmente se orienta à produção normativa, quando se considera que as sentenças judiciais e os atos administrativos também são fontes de produção normativa. Por outro lado, a técnica da legislação igualmente se vincula à intepretação e aplicação do Direito, já que a produção de uma nova lei envolve a interpretação e aplicação das outras já existentes no ordenamento.

Por isso, é possível se concluir que a diferenciação da dogmática jurídica e da técnica jurídica é bastante relativa e sem contornos precisos, já que ambas tratam do mesmo fenômeno, o Direito, mesmo que a partir de momentos e aspectos distintos.

Compondo, então, o que Atienza denomina de técnica jurídica (ATIENZA, 1989, p. 17-23).

Relevante, na sua visão, a caracterização de ambas como técnicas que surgiram da profissionalização do Direito, sendo que a técnica legislativa ainda está em estágio inicial de desenvolvimento, enquanto a dogmática jurídica é um dos campos mais tradicionais e influentes do conhecimento. Mas esse descompasso de estágio não olvida que um dos maiores erros da dogmática em seu desenvolvimento foi desconsiderar ou negligenciar o seu caráter de técnica, que se utiliza dos conhecimentos científicos e tecnológicos em prol de seus objetivos. Além da necessidade de não ficar preso ao formalismo e da negativa de utilização de conhecimentos de outras áreas, notadamente a sociologia.

Na construção da sua teoria da racionalidade e argumentação legislativa, Manuel Atienza parte da diferenciação dos campos de abordagem da teoria da legislação, voltada para a análise do fenômeno da legislação, a partir de uma perspectiva geral, daquele da técnica legislativa ou legística, voltada à otimização da produção legislativa, em sentido estrito, tendo em vista a perspectiva da sua racionalidade.

Pela sua relevância, vale a citação da seguinte passagem da sua doutrina:

> Pues bien, el proceso de producción de las leyes – la legislación – puede verse como una serie de interaciones que tienen lugar entre elementos distintos: edictores, destinatarios, sistema jurídico, fines y valores. Desde una perspectiva muy abstracta, puede decirse que los edictores son los autores de las normas; los destinatários, aquellos a quienes éstas se dirigen; el sistema jurídico, el conjunto del que pasa a formar parte la nova ley; los fines, los objetivo o metas (entendidos en el sentido más amplio) que se perseguen al estabelecer las leys; los valores, las ideias que sirven para justificar dichos fines. El producto de tales interacciones son las leyes. Estan constituyen, al mismo tempo, el punto de partida para nuevos procesos (la intepretación y aplicación) en los que centra la dogmática jurídica y que no pueden dejar de tomarse em consideración si se desea comprender e intervenir em la producción legislativa. (ATIENZA, 1989, p. 24)

Reconhecido como uma das grandes referências doutrinárias nos estudos referentes à argumentação jurídica e à racionalidade do Direito, Atienza também se notabiliza pela construção de uma Teoria da Legislação, tema que reconhecidamente não é prioridade nos estudos contemporâneos de Filosofia e Teoria do Direito. O seu livro *Contribuición a una teoria de la legislación* é um marco doutrinário para a moderna Ciência da Legislação, tendo inspirado e contribuído para a divulgação do tema e os

trabalhos de diversos outros estudiosos, vários desses orientandos de Atienza no Curso de Doutorado na Universidade de Alicante.

Apesar de se tratar da obra mais citada no que se refere à doutrina de Atienza sobre a Teoria da Legislação, as suas formulações sobre a matéria são bastante anteriores à publicação do livro, marcando o pioneirismo de seus estudos, prévios ao grande volume de publicações sobre o tema, na Europa, na década de 1990. Tampouco essa obra reúne todo o pensamento do professor espanhol sobre o assunto, tendo em vista a sua abordagem em produções posteriores, o que demanda, para a correta compreensão do seu pensamento a compilação e avaliação desses diversos fragmentos, trazidos em diversos momentos. Com destaque às críticas feitas por Atienza à teoria de Robert Alexy, que classifica a argumentação jurídica como modalidade especial do discurso racional prático, feitas no livro "Las Razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica." (NASCIMENTO, 2019, p. 13-14).

Atienza critica o fato de os estudos contemporâneos de argumentação jurídica preterirem a argumentação legislativa, o que se explica no contexto de certa deformação da teoria do Direito dominante nos últimos dois séculos, que se centrou na interpretação e aplicação do Direito e deixou de lado o seu processo de produção. Situação que começou a mudar nas últimas décadas, com novo interesse pelo estudo da Ciência da Legislação (técnica e teoria), mas ainda sem alcançar volume e, sobretudo, ter-se estruturado um modelo teórico satisfatório. Na sua visão, o fato do fenômeno legislativo estar vinculado a um tipo de argumentação muito mais aberta e menos estruturada, com maior grau de dificuldade em sua análise, contribui para essa realidade (ATIENZA, 2017).

Consoante consigna Atienza, a complexidade do fenômeno legislativo demanda, necessariamente, para a sua análise sistêmica e científica, tanto o conhecimento e aplicação dos ramos tradicionais do Direito (como a Dogmática jurídica, o Direito Comparado, a Teoria do Direito) quanto a utilização de ferramentas e institutos de outros ramos do conhecimento, notadamente das Ciências Humanas e Sociais (Filosofia, Sociologia, Ciência da Linguagem) e também de outras disciplinas como a lógica, a estatística e a Informática. São instrumentos que são utilizados pela Teoria da Legislação na busca de respostas práticas à crise do Direito e das dificuldades enfrentadas pelos Estados de bem-estar social. (HOMMERDING, 2012)

A fixação do processo de criação da norma, como objeto central de estudo de um ramo do Direito, com a utilização de métodos e técnicas próprios, permite que se busque

o desenvolvimento de critérios para a racionalização tanto do processo legislativo como do seu produto (a lei), consoante critérios de inteligibilidade, eficácia, eficiência e efetividade.

Daí a importância do conceito de "racionalidade legislativa", vinculada à objetivos finalísticos de aprimoramento da produção normativa, que se consolidou na Ciência da Legislação, com conteúdo distinto da racionalidade jurídica, pertinente à aplicação e interpretação da norma. No contexto dos sistemas jurídicos, são informados por valores distintos e mesmos contrapostos, num caso, eficácia social, e no outro, certeza e previsibilidade das condutas (MARCILLA,1999, p. 188).

A construção da teoria de racionalidade legislativa de Atienza tem como objetivo fazer frente aos três desafios que o doutrinador espanhol identifica para a Teoria da Legislação: Primeiro, o de buscar unidade, ou ao menos certa articulação, entre saberes tão diversos, vinculados ao estudo do fenômeno legislativo; o segundo, a definição de um estatuto epistemológico desse tipo de estudo, com a distinção de técnica e teoria; por fim, evitar o seu uso como meio de mascaramento da crise da lei, e não como meio de superá-la (ATIENZA, 1989, p. 25-27).

A partir dessa visão, Atienza constrói a sua teoria da racionalidade legislativa, que diferentemente dos modelos de Teoria da Legislação até então mais difundidos, colocou o elemento ético (racionalidade ética), como ponto central da racionalidade legislativa. Na estruturação de seu modelo de racionalidade, o professor espanhol efetua a análise crítica de outros modelos, desenvolvidos por três doutrinadores reconhecidos, Noll, Wróblewski e Losano, identificando os respectivos pontos positivos e buscando neutralizar o que consideram como sendo fragilidades. A sua construção busca se diferenciar desses modelos que priorizam o objetivo de maior eficiência da lei, buscando identificar os melhores meios jurídicos para o alcance de determinados fins, cuja natureza não é discutida (nas teorias de enfoque minimalista) ou daqueles que incluem, como um dos elementos de análise a legitimidade dos fins pretendidos (nas teorias de enfoque maximalista) (FILHO, 2018).

Na visão de Atienza, nos modelos de Noll, Wróblewski e Losano, a racionalidade legislativa se apresenta exclusivamente como uma racionalidade do tipo instrumental. E a racionalidade ética não é destacada nesses modelos, sendo um dado a mais a ser considerado (enquanto conjunto de opiniões sobre o que é bom ou mal, em face de determinada realidade social). O que equivale, na sua opinião, a eliminar a dimensão ética enquanto tal (ATIENZA, 1989, p. 35).

O modelo de racionalidade legislativa de Atienza, diferentemente de grande parte dos estudos sobre o fenômeno legislativo, não se restringe à sua avaliação formal ou a análise de melhorias no procedimento de criação de leis. E sim buscar estruturar um método analítico de racionalidade legislativa que abarca as três fases do processo legislativo (pré-legislativa, legislativa e pós-legislativa), focando na racionalidade da conclusão do processo legislativo, a lei, enquanto produto racional, tendo em vista os modelos de racionalidade em que se baseia.

Como instrumento de racionalização prática da atividade legislativa, Atienza propõe cinco modelos ou níveis de racionalidade:

> Ahora bien, la racionalización de la atividad legislativa puede entenderse (y, de hecho, se entiende) de diversas maneras. En mi opinión, cabe distinguir cinco modelos, ideas o niveles de racionalidad: una racionalidad comunicativa o linguística (R1), en cuanto el emisor (edictor) debe ser capaz de transmitir con fluidez un mensaje (la ley) ao receptor (el destinatario); una racionalidad jurídico-formal (R2), pues la nova ley debe insertarse harmoniosamente en un sistema jurídico; una racionalidad pragmática (R3), pues la conducta de los destinatarios tendría que adecuarse a lo prescrito en la lei; una racionalidad teleológica (R4), pues la ley tendría que alcanzar los fines sociales perseguidos; una racionalidad ética (R5), pues las conductas prescritas y los fines de las leys presuponen valores que tendrían que ser susceptibles de justificación ética (...). (ATIENZA, 1989, p. 28).

A construção dos níveis de racionalidade decorre da sua visão de que o processo de legislação deve ser compreendido como uma série de interações que ocorrem entre diferentes elementos: os redatores (nível linguístico), o sistema jurídico (nível jurídico-formal), os destinatários (nível pragmático), os fins (nível teleológico) e os valores das normas (nível ético).

Fixados os cinco níveis de racionalidade (linguístico, jurídico-formal, pragmático, teleológico e ético), Atienza explicita que esse modelo comporta dois tipos de análise, interno e externo. São análises referentes às relações de compatibilidade e à independência entre esses níveis.

No tipo interno, a análise do nível de racionalidade se dá a partir de cada um dos níveis e suas relações com certos aspectos da atividade legislativa, em face dos respectivos critérios de racionalidade, a partir dos quais se identificam técnicas visando o incremento da racionalidade. Ocorre numa perspectiva estática e individualizada, nos que se refere a cada nível de racionalidade. Já no tipo externo, se cuida das relações que guardam entre si os diferentes níveis de racionalidade, que pode ser tanto de racionalidade

(dando como exemplo, entre R1 e R2), de comunicação (necessidade de um nível mínimo de racionalidade comunicativa para se implementar os demais), ou mesmo de incompatibilidade (exemplos de R4 e R5 ou R2 ou R4) (ATIENZA, 1989, p. 28).

1.2.1 – Análise de tipo interno dos níveis de racionalidade.

A partir de cada nível de racionalidade delimitam-se âmbitos ou elementos do processo legislativo, permitindo a construção de técnicas a serem aplicadas na atividade de elaboração, visando a construção do produto final pretendido, a norma jurídica racional.

Por isso, a importância da correta compreensão de cada um destes níveis, o que determinam as técnicas a que se vinculam, como pressupostos para a sua efetivação prática na atividade legislativa, e a sua interação como os demais (avaliação de tipo externo).

1.2.1.1 – Racionalidade linguística ou comunicativa (R1).

No nível de racionalidade linguística, trabalha-se com o sistema jurídico enquanto uma série de enunciados linguísticos organizados a partir de um código comum ao emissor e ao destinatário (em forma de linguagem) e dos canais que asseguram a transmissão das mensagens (as normas legislativas). O editor e o destinatário das leis são respectivamente emissores e receptores das especificas informações que se organizam num sistema (ATIENZA, 1989, p. 29).

O editor, contudo, não é simplesmente o "editor formal" da lei, como o Legislativo, mas sobretudo o redator da mensagem (*draftsman*[18]). Da mesma forma, o destinatário final da norma, enquanto linguagem, pode não ser o seu destinatário formal, uma vez que a lei pode não ser clara para quem tem que lhe dar cumprimento, sem que isso implique em sua irracionalidade. Atienza traz o exemplo de uma lei tributária, que pode não ser compreensível para o contribuinte a que se destina, já que apresenta conteúdo técnico que exige conhecimentos específicos, o que lhe torna inteligível apenas

[18] A figura do especialista na redação de projetos de lei surge com a criação, em 1869, do *Office of the Parlamentary Counsel - OPC*, no Reino Unido. O OPC goza de grande prestígio na burocracia inglesa, o que é estendido aos *drafstmen*, que recebem salários muito superiores a outros funcionários da mesma categoria. (NASCIMENTO, 2019)

para assessores tributários, contadores, fiscais da Fazenda Pública, etc. Isso porque o fim da atividade legislativa no nível R1 é essencialmente de viabilizar a comunicação fluida das mensagens normativas (ATIENZA, 1989, p. 29).

O exemplo trazido por Atienza é interessante e pertinente em face da realidade brasileira, em que é comum que as normas tributárias sejam defeituosas em sua redação, trazendo ambiguidades, lacunas e outros vícios que dificultam a compreensão do seu conteúdo, mesmo para especialistas fiscais. Isso gera muitas vezes conflitos desnecessários entre contribuintes e Fiscos, já que cada um buscar defender a intepretação do texto legal da forma como mais lhe convém. O que ocorreria em muito menos grau caso a norma fosse produzida de modo mais claro e racional.

Veja-se, por exemplo, a polêmica com relação à interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN)[19], introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, que, ao trazer o verbo "dissimular" para caracterizar atos ou negócios jurídicos que devem ter os seus efeitos fiscais desconsiderados pelas autoridades fiscais, é ambíguo e permite denotações diversas, como o conceito civil de simulação ou conceito de direito tributário comparado de elusão fiscal[20].

---

[19] Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios: II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifamos)

[20] "É certo que as normas gerais antielisão têm, por definição, uma textura aberta e não se destinam a uma aplicação automática por mera subsunção lógica, cabendo à jurisprudência o papel de ir paulatinamente definindo, à luz dos casos concretos, seus contornos precisos. Contudo, comparada por exemplo com as normas gerais antielusão de países como Espanha (vide seção anterior do presente estudo) e Portugal, a norma brasileira de 2001 se destaca por sua redação lacônica e vaga, sem nem mesmo esboçar uma definição mais concreta dos atos passíveis de desconsideração. (...)A introdução desses critérios no próprio texto do art. 116, parágrafo único, do CTN teria resultados muito positivos. Em primeiro lugar, acabaria com a ambiguidade quanto ao sentido do verbo "dissimular" utilizado pela norma. Em segundo lugar, daria à Administração e à jurisprudência uma orientação mais concreta sobre como se devem estabelecer os limites entre o planejamento artificioso/abusivo e o planejamento lícito, diminuindo sensivelmente o risco de que cada autoridade administrativa ou cada tribunal administrativo ou judicial interprete e aplique de forma radicalmente distinta a norma geral antielusão." GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 49 n. 194 abr./jun. 2012. Pp. 132 e 141

A polêmica sobre a interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional gerou (e ainda gera) intensa controvérsia entre fiscos e contribuintes, com a discussão sobre a forma como as autoridades fiscais procedem à sua aplicação em lançamentos concretos, principalmente no âmbito do contencioso administrativo tributário, através de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. No âmbito judicial, a norma foi impugnada através de Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446[21], ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, em 2001, cujo julgamento foi iniciado em 01/06/2020[22] e paralisado em 20/06/20, pelo pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski.

A redação linguisticamente mais bem estruturada dessa norma, com a indicação clara de qual é o seu conteúdo, objetivos e efeitos, certamente evitaria grande parte das dúvidas e controvérsias, que mesmo após 20 (vinte) anos da sua edição, impediram a sua regulamentação e contribuíram para a enorme controvérsia sobre o seu comando normativo.

No nível R1, a lei é irracional quando fracassa enquanto ato de comunicação, o que pode e costuma acontecer por diversos motivos. Os motivos podem ser defeitos sintáticos ou obscuridades semânticas, falhas nos meios utilizados para a transmissão da mensagem ou falta de conhecimentos necessários para a sua compreensão, por parte dos destinatários. O extremo da irracionalidade linguística ocorre quando a mensagem transmitida é exatamente contrária àquela que se desejava transmitir (ATIENZA, 1989, p. 30).

A racionalidade linguística se refere diretamente à inteligibilidade da norma, que deve viabilizar que os destinatários tenham conhecimento do comando legal, de forma a ter segurança sobre qual a conduta que devem tomar e as consequências dos seus atos. Isso é dificultado por vícios de redação exagerados, entre outros motivos. Da mesma

[21] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade/DF. Lei Complementar N. 104/2001. Inclusão do parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional: Norma geral antielisiva. Alegações de ofensa aos princípios da legalidade, da legalidade estrita em Direito Tributário e da separação dos poderes não configuradas. Ação Direta Julgada Improcedente. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 24 de abril de 2022. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159. Acesso em: 31 jan. 2023.

[22] Em seu voto, a Ministra Carmén Lúcia apresentou seu entendimento sobre a polêmica de se tratar de norma anti-elisão ou anti-evasão: "9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida. 10. A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação "norma antielisão" é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal."

forma, a norma deve ser clara para os seus aplicadores, nas esferas administrativas e jurisdicional. Caso contrário, a sua aplicação pode gerar abusos da autoridade, na sua intepretação ou na sua regulamentação infralegal e/ou conflito entre a autoridade regulamentadora e os destinatários (CASALMIGLIA, 1993, p. 169).

Atienza destaca que incrementar a racionalidade linguística implica na utilização de conhecimentos procedentes da linguística, informática, lógica e psicologia comportamental (ATIENZA, 1989, p. 30).

O fato da racionalidade linguística ser o nível mais básico da racionalidade legislativa não implica que seja o mais simples ou fácil de ser obtido na realidade prática, já que a comunicação linguística é um campo sujeito a problemas de interpretação, mesmo quando haja qualidade comunicativa na lei. A sua importância é indiscutível, tendo em vista que um enunciado normativo claro e preciso[23] contribuirá para evitar diversos problemas vinculados à intepretação e compreensão da lei (FILHO, 2018, p. 62).

[23] A Lei Complementar n. 95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis traz em seu artigo n. 11 orientações visando a redação de normas com clareza e precisão: "Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: I - para a obtenção de clareza: a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; b) usar frases curtas e concisas; c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis; d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente; e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico; II - para a obtenção de precisão: a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma; b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico; c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto; d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais; e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado; f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto; g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões 'anterior', 'seguinte' ou equivalentes; III - para a obtenção de ordem lógica: a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei; b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio; c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens."

1.2.1.2 – Racionalidade jurídico-formal (R2).

No nível de racionalidade jurídico-formal, o editor e o destinatário das leis são os órgãos e indivíduos colocados nessas posições pelo ordenamento jurídico, entendido como um conjunto de normas validamente estabelecidas e estruturadas em um sistema.

A atividade legislativa deve buscar a sistematicidade, com as normas constituindo um conjunto sem lacunas, contradições ou reduções. Trabalha-se para que o Direito seja um mecanismo de previsão da conduta humana e de suas consequências, no contexto da segurança jurídica. Tendo em vista que a segurança jurídica não é um valor isolado, conjugando-se com aquilo que assegura e em face de outros valores como a liberdade e a igualdade (ATIENZA, 1989, p. 32).

Atienza consigna que:

> (...) una ley es irracional si y en la medida en que la misma contribuye a erosionar la estructura del ordenamento jurídico. Esto se puede producir, bien porque en la producción de la nueva ley no se han respetado los criterios estabelecidos por el ordenamiento jurídico del que va a formar parte, o bien porque, aun respetándolos, incurre en lagunas y contradicciones, introduce criterios ajenos a la "lógica" (a los princípios) del ordenamiento, afecta negativamente al Derecho ya estabelecido (problema de las derogaciones y de la remissões), etc. (ATIENZA, 1989, p. 33)

O objetivo desse nível de racionalidade é a integração harmoniosa da nova lei no ordenamento jurídico, tanto no modo interno, no contexto da própria lei, para que não existam lacunas ou contradições na regulação pretendida, quanto externa, no que se refere à compatibilidade com os princípios e regras já existentes no sistema jurídico (NASCIMENTO, 2019).

A irracionalidade da lei poderá ocorrer em dois níveis. No nível formal, pelo descumprimento do procedimento previsto para a sua produção. Já no âmbito material, a sua incompatibilidade se dará em face da estrutura lógica do ordenamento jurídico, seja pela incompatibilidade em face dos princípios definidores do sistema, pelo seu conteúdo introduzir elementos ou critérios divergentes à respectiva lógica, ou por produzir derrogações ou remissões equivocadas.

Os vícios da lei no âmbito da racionalidade jurídico-formal são controlados pelo Poder Judiciário, sendo a motivação de grande parte das arguições de ilegalidade ou inconstitucionalidade levada à apreciação dos Tribunais.

Em matéria tributária são vários os casos de normas que foram invalidadas pelo Supremo Tribunal Federal por vício jurídico-formal, seja por defeito no processo legislativo (por exemplo, vício de iniciativa) ou por incompatibilidade do dispositivo com regra de competência legislativa prevista no texto constitucional.

Como exemplo, cite-se a decretação de inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, pelo Pleno do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276, em julgamento ocorrido em 03/11/10[24].

No caso, o referido dispositivo legal trouxe a seguinte disposição "O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. "

No Recurso Extraordinário, julgado com repercussão geral, arguiu-se a sua inconstitucionalidade, por ter instituído nova regra de responsabilidade pessoal em face de crédito tributário, não prevista no artigo 135, do Código Tributário Nacional, no que estaria infringindo a regra de competência do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal.

No julgamento, a inconstitucionalidade foi reconhecida por unanimidade dos Ministros do Pleno, tendo sido considerado que:

> O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

Nos debates entre os Ministros, inclusive, houve controvérsia se o vício da norma seria material e formal, ou apenas formal. A Ministra relatora Ellen Gracie entendeu que, além do vício formal, com a lei ordinária tratando de matéria de lei complementar, haveria também "inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as

[24] RE 562276, Relator (a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição."

Contudo, os Ministro Ayres Britto, Gilmar Mendes e Dias Toffoli reconheceram apenas a existência do vício formal, com relação à incompetência da lei ordinária em regulamentar norma geral a respeito de responsabilidade tributária.

Exemplo de controvérsia sobre a validade de norma tributária, decorrente de vício jurídico-formal, que poderia ter sido evitada, caso o nível de racionalidade R2 tivesse sido melhor avaliado no curso do processo legislativo.

Situação que demonstra a importância das Comissões de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, que têm como função principal a avaliação dos aspectos constitucional, legal, jurídico, regimental e de técnica legislativa de projetos, emendas ou substitutivos sujeitos à apreciação das respectivas Casas ou de suas Comissões.

Em artigo sobre o controle de constitucionalidade prévio por parte das Comissões de Constituição e Justiça (CCJs), João Trindade Cavalcante Filho destaca a improdutividade de se redigir uma norma clara, direta, sintética e bem estruturada, mas que após a sua promulgação seja declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário por vício jurídico-formal. Inclusive, pondera, o risco de arguição e posterior declaração de inconstitucionalidade formal é um ponto a ser considerado, na avaliação do impacto legislativo (CAVALCANTE FILHO, 2019).

Destaca, ainda, o Autor, características relevantes do trabalho das CCJs, como: a) é o único mecanismo de controle formal realizado por um órgão colegiado do Legislativo (autocontrole da constitucionalidade), que pode replicar precedentes do STF facilmente rastreáveis; b) o efetivo risco da contaminação de discussões jurídico-técnicas por debates estritamente políticos; c) a possibilidade de postura "ousada" pelos parlamentares, com a aprovação de proposições de duvidosa constitucionalidade, com a expectativa de que outras etapas de análise no curso do processo legislativo ou mesmo via acionamento do Poder Judiciário, efetuem esse controle posteriormente ao seu Parecer.

Entre suas conclusões e sugestões, inclusive de mudança da forma de funcionamento das CCJs, com a sua especialização, como uma comissão especializada no controle de admissibilidade, João Trindade Cavalcante Filho destaca um ponto de grande relevância:

> De outra parte, não se pode descartar a necessidade de uma mudança cultural/atitudinal por parte dos membros das comissões especializadas em admissibilidade. Em regra, questões de Legística (especialmente formal, porque a material muitas vezes sequer se coloca) são consideradas temas de menor importância, formalismo, tecnicismo. É preciso que os parlamentares que integram as CCJs se convençam (e sejam convencidos) do papel da Legística, especialmente a fim de produzir leis com maior qualidade e, dessa forma, trazer não apenas segurança jurídica, mas também limitar a intervenção judicial em matérias de legislação. Também se faz necessário. (CAVALCANTE FILHO, 2019, p. 57)

A avaliação de como se dá o funcionamento das Comissões de Constituição e Justiça no Congresso Nacional, especificamente no que se refere às proposições ou medidas provisórias em matéria tributária, é aspecto relevante dessa pesquisa e será desenvolvida em capítulo específico.

A racionalidade jurídico-formal, com a análise da compatibilidade formal e material da nova lei ao ordenamento está no campo de estudo da dogmática jurídica. Ou seja, parte-se da situação posta, no caso a proposição normativa e a sua correlação com o ordenamento jurídico. E a partir desse pressuposto, utiliza-se do método dedutivo de análise, partindo do geral para o particular, para aferir a existência ou não de sua compatibilidade formal e sistêmica.

Nesse ponto, relevante breve diferenciação entre zetética e dogmática jurídicas, enquanto modalidades de investigação e raciocínio pertinentes à Ciência Jurídica. A zetética deriva do grego *zetein*, que tem o sentido de questionamento, perquirição em face de um problema. O método de investigação zetético tem como elemento principal a dúvida. A partir de determinado problema ou objeto de investigação, busca-se a própria razão das coisas, questionado as próprias premissas envolvidas na argumentação, através do raciocínio analítico. Já dogmática provém do também grego *dokein*, com o significado de doutrina ou ensinar. Sua principal característica é o caráter inquestionável das premissas, sendo a religião o seu principal exemplo. Enquanto a zetética tem natureza "aberta" e especulativa, já que as premissas são questionáveis e podem ser alteradas; a dogmática, por outro lado, é "fechada", por estar vinculada a premissas ou conceitos já pré-fixados e não passíveis de questionamento, com os quais trabalha através do método dedutivo. Na feliz definição de Tércio Sampaio, "o enfoque zetético visa saber o que é uma coisa, já o enfoque dogmático preocupa-se em possibilitar uma decisão e orientar a ação" (FERRAZ JÚNIOR, 2003, p. 41).

A avaliação das questões vinculadas à inserção de um novo comando normativo no sistema tem ocupado tradicionalmente a atenção dos juristas, que buscam construir critérios para a resolução de antinomias e lacunas e teorias da intepretação, em face do ideal da coerência. Mas essas avaliações são feitas, via de regra, desconsiderando a atividade legislativa, já que se centram nas atividades de descrição e aplicação do Direito. A busca da racionalidade da lei deve ser feita a partir do seu processo de criação, sendo o nível jurídico-formal um instrumento para evitar a deterioração ou erosão do ordenamento decorrente da contradição das suas normas, entre si, e com os princípios retores.

Trata-se de nível de racionalidade jurídica que tem forte correlação com a atuação dos juízes e dos Tribunais. Já que é de competência precípua do Poder Judiciário a avaliação da compatibilidade sistêmica das normas, corrigindo, via interpretação ou decretação de ilegalidade ou inconstitucionalidade, as normas que se apresentam incompatíveis com o sistema jurídico-constitucional.

O incremento da racionalidade jurídico-formal demanda a melhoria da técnica jurídica, ultrapassando-se os limites tradicionais da análise dogmática, com a utilização de subsídios de outros ramos do conhecimento, como a Teoria do Direito, o Direito Comparado e a Lógica Jurídica, além elaboração de diretrizes legislativas. A profissionalização da atividade legislativa, com a especialização dos funcionários dos diversos órgãos da Administração, responsáveis por essa tarefa, é outra medida em prol da racionalização.

1.2.1.3 – Racionalidade pragmática (R3).

O nível da racionalidade pragmática consiste no grau de adequação da conduta dos destinatários ao que é prescrito pela lei. Trata-se da eficácia das leis, com o seu cumprimento espontâneo pelos destinatários, convertendo-se o direito dos códigos no "Direito em ação". A eficácia da lei coloca num plano o seu editor, considerando o ente político com poder para criá-la e exigir a sua obediência (o "soberano político") e do outro, os destinatários, que lhe prestam ou não obediência (ativa ou passiva). O ordenamento jurídico é um conjunto de normas eficazes, vinculadas a comportamento ou atos jurídicos, cujo objetivo é serem cumpridas, não podendo ser convertidas em enunciados sem força para se fazer cumprir, espontânea ou coercitivamente (ATIENZA, 1989).

Trata-se de um nível cuja grande importância salta aos olhos, já que a diminuição da eficácia social é uma das principais características da chamada "crise da lei". Nesse nível, o legislador deve, na construção da norma, evitar, ao máximo, o risco de que se torne mero enunciado linguístico vazio, incapaz de efetivamente influenciar o comportamento dos destinatários. Visa, dessa forma, a evitar que se consolide uma forma de "legislação simbólica"[25].

A irracionalidade pragmática se apresenta quando a lei fracassa como diretiva, não conseguindo direcionar o comportamento humano. Esse fracasso pode se dar por motivos subjetivos, como a ausência de motivação dos destinatários, decorrente dentre outros motivos da falta de sanções adequadas vinculadas ao seu descumprimento, ou de fatores objetivos, como a falta de meios que permitem a sua efetivação, como a deficiência de cobertura financeira, excesso, falta ou deficiência na regulamentação, entre outros. (ATIENZA, 1989, p. 37)

Ao contrário do que ocorre no caso de falha no nível de racionalidade jurídico-formal, a falta de aderência dos destinatários ao comando legal não é objeto, via de regra, de controle de legalidade por parte do Judiciário.

O controle nesse caso, não se dá em face da norma em si, visando a identificação de falha na sua estruturação ou na ausência de elementos necessários à sua eficácia pragmática (falta ou deficiência de regulamentação, inexistência de recursos materiais e humanos necessários para gerar a aderência, como a sua efetiva divulgação ou campanhas de conscientização da população). O que pode ocorrer, no caso de descumprimento, por falta de aderência, à norma dotada de sanção é ocorrer a aplicação dessa pelo Judiciário.

No Brasil é grave o problema do consentimento às normas tributárias, principalmente no que se refere ao cumprimento espontâneo do dever de recolher os tributos devidos, com altos índices de sonegação fiscal e a busca por parcela dos maiores contribuintes de planejamentos tributários, muitas vezes abusivos, para elidir ou reduzir os valores a serem recolhidos. A complexidade da legislação tributária e a má qualidade da legislação também são fatores que contribuem para esse cenário.

[25] A legislação simbólica pode ser de três tipos, segundo Marcelo Neves: a) legislação como confirmação de valores sociais: quando o mais importante para o legislador é a confirmação de determinado valor perante a sociedade, representando uma vitória para determinado grupo, independentemente da sua eficácia; b) legislação álibi: quando a preocupação na edição da lei é preponderantemente o de responder a determinada pressão ou anseio da população, sem preocupação com a sua eficácia. O legislador está mais preocupado em passar uma imagem de preocupação com a população e de busca de solução de determinado problema; c) legislação como compromisso dilatório: visa a resolução de embate de posições políticas divergentes, com uma não solução, que posterga o enfrentamento do problema e a resolução do conflito. (NEVES, 2007, p. 35, 39, 40 e 41).

Por outro lado, a análise crítica sobre como se constrói ou corrói o nível de consentimento do contribuinte quanto ao cumprimento do seu dever de recolher tributos não é objeto comum da doutrina tributária brasileira. A qual se encontra, ainda, majoritariamente, atrelada aos temas da dogmática jurídica, na discussão das chamadas "teses tributárias" e na análise dos precedentes dos tribunais.

Conforme tivemos oportunidade de desenvolver em dissertação de mestrado, que foi a base para a publicação do livro "O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito" (CARDOSO, 2013), a não adesão do contribuinte, em maior ou menor grau, à tributação pode decorrer de motivos exclusivamente egoístas, baseados no desejo de acumular mais riqueza, desprovido do senso de dever ou responsabilidade social; mas também ser baseada em motivos inerentes ao próprio sistema fiscal e à análise crítica que dele fazem os contribuintes. Mostra-se relevante esse segundo aspecto, que leva à necessidade de avaliação da responsabilidade de outros atores envolvidos, como o legislador, o governo executivo e as autoridades tributárias, na visão negativa da tributação.

No âmbito do legislativo, é inequívoco que as definições referentes à tributação são um dos principais elementos da luta política, apesar da maioria dos cidadãos não se dar conta desse fato. Definições sobre o tipo de sistema tributário (regressivo ou progressivo), o tamanho da carga tributária e a sua divisão dentro da sociedade são objeto de acirrada disputa entre os grupos e as classes sociais, sendo que aquelas de maior poder econômico e capacidade de influência junto à mídia corporativa têm muito mais penetração junto ao Legislativo, conseguindo fazer prevalecer as suas pautas, com maior facilidade. Esse tema será mais explorado em tópicos posteriores.

Por isso, muitas vezes a irracionalidade pragmática decorre de opções conscientes do legislador em matéria tributária, que não dota a lei das condições matérias e instrumentais para ser viável à sua efetivação.

Novamente o caso do parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar n. 104/01, é um exemplo para a irracionalidade legislativa no nível pragmático. Uma vez que a falta da regulamentação prevista na norma tem a clara natureza de bloqueio consciente do legislador à sua efetivação, tendo em vista irresignação de parcela relevante do empresariado à ampliação dos poderes de fiscalização tributária, notadamente em face planejamentos tributários extremamente sofisticados e muitas vezes abusivos.

Esse bloqueio legislativo é confirmado pela negativa do Congresso Nacional de analisar e debater a tentativa de regulamentação da norma geral antielisão, feita um ano após a alteração do CTN, através da Medida Provisória n. 66, de agosto de 2002, que através dos seus artigos 13 a 19 estabelecia "procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários"[26]

Já o Projeto de Lei n. 133/07[27] (ao qual foram apensados os PL´s 536/07 e 888/07) que "dispõe sobre o procedimento de desconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico pelas autoridades fiscais competentes, e dá outras providências", tramita nas Comissões da Câmara dos Deputados há mais de 15 anos, sem que haja previsão de sua votação pelos Deputados Federais.

A omissão do Congresso Nacional em regulamentar a norma geral antielisão é exemplo de deliberada provocação da irracionalidade pragmática da norma, por falta dos meios legais necessários à sua eficácia.

Atienza destaca que a racionalidade pragmática não pode ser considerada um fim em si mesma, ou valor último. Pensar de maneira diferente seria incorrer em deformação do tipo ideológico, o que se apresenta na doutrina daqueles que defendem que haveria um *ethos* jurídico, que demandaria o respeito ao ordenamento, apenas por sua existência. Como se a validade jurídico-formal de determinada norma, por si só, vincularia obrigatoriamente a adesão dos seus destinatários, independentemente do seu conteúdo e justificativas teleológica e éticas (ATIENZA, 1989, p. 37).

1.2.1.4 – Racionalidade teleológica (R4).

A racionalidade teleológica se vincula ao fato de que o ordenamento jurídico é um meio para a obtenção de determinados fins, tanto na perspectiva do dogmático do Direito,

[26] BRASIL Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 30 de agosto 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o. Acesso em: 31 jan. 2023.

[27] BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 133/2007. Dispõe sobre o procedimento de desconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico pelas autoridades fiscais competentes, e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=340670. Acesso em: 31 jan. 2023.

quanto da perspectiva do cientista social. Os fins perseguidos podem ser das mais diversas naturezas, tendo em vista a necessidade de regulação dos vários âmbitos da vida social. Os objetivos perseguidos pelo legislador, para se apresentarem como racionalmente justificados, devem estar corretamente vinculados ao nível superior da racionalidade ética. Nas palavras de Atienza, sobre a interação entre os níveis R4 e R5, "aquí se traria de ver, no si el Derecho persigue ciertos fines, sino si los fines que persiegue son precisamente los que debería perseguir" (ATIENZA, 1989, p. 38).

Tem-se, assim, um binômio entre R3 e R4, em que não basta a lei produzir eficácia social, condicionando a conduta dos seus destinatários, mas ela também deve levar ao cumprimento dos objetivos que levara à sua instituição.

Afirma Manuel Atienza que *"*una ley es irracional si y en la medida em que no produce efectos o produce efectos no previstos y que no puedan tampoco considerarse como deseados o deseables. " (ATIENZA, 1989, p. 38).

A Ciência da Legislação dá grande importância à busca da eficácia social, dentro do contexto da qualidade da lei, com a utilização de conhecimento das diversas disciplinas que tratam do estudo da conduta social, como a Ciência Política, Psicologia e Sociologia. No que se destaca a importância as avalições anteriores e posteriores à edição da lei. Na avaliação *ex ante*, o legislador deve buscar a identificação dos efeitos potenciais, futuros, como baliza para a estruturação da norma e a tomada da decisão, com base em três pressupostos principais: a) identificação das condições adequadas, necessárias ou convenientes para que se obtenham os efeitos desejados; b) antecipação da reação dos destinatários da lei; c) análise do custo-benefício da lei, considerando-se os benefícios que se preveem serem gerados para a sociedade, em contrapartida aos seus custos de implementação e administração. Já na avaliação *ex post*, parte-se para a identificação e avaliação dos efeitos reais que se preveem potencialmente decorrentes da norma.

A avaliação legislativa vincula-se à identificação tanto dos efeitos quanto dos impactos previsíveis (*ex ante*) ou ocorridos ou não (*ex post*) em face de determinada proposição legislativa ou norma posta. Os efeitos são as consequências pretendidas pelo legislador e podem ser avaliados com base nos critérios da eficácia, efetividade e eficiência. A eficácia vincula-se ao nível observância dos destinatários de uma norma, ao comportamento identificado como esperado. A efetividade se refere à capacidade de determinada lei para atingir as finalidades pretendidas, dependendo da capacidade do legislador de formular proposições aptas a atingir os objetivos mirados. Por fim, a

eficiência traz a aferição da relação entre custos e benefícios de uma legislação (SALINAS, 2013).

Sobre a avaliação legislativa a respeito dos impactos da legislação, explicita Natasha Schmit Salinas:

> Quando a *avaliação legislativa* estiver centrada na reconstituição de todos os efeitos produzidos por uma lei, inclusive aqueles não previstos pelo legislador, estar-se-á diante de uma avaliação de *impactos* da lei. A *avaliação legislativa* de *impacto* leva em conta, portanto, outros fenômenos não previstos que podem ter sido impulsionados pela legislação. Numa avaliação de *impacto*, não basta ao avaliador mediar os graus de eficácia, de efetividade e de eficiência de uma lei. No exemplo dado acima, suponha-se que a lei que instituiu a obrigatoriedade do uso do cinto de segurança tenha, inesperadamente, estimulado motoristas e pedestres a circularem em maior velocidade e que, por consequência, tenha ocorrido um aumento de atropelamentos de ciclistas e pedestres. Esse efeito, por ser destoante das expectativas do legislador, recebe a nomenclatura de *impacto. (*SALINAS, 2013, p. 240).

Cabe, ao legislador, ter a consciência de que a lei deve ter uma finalidade ou objetivo bem definido, que se justifique em termos valorativos. A avaliação de que se o (s) objetivo (s) justifica (m) a introdução de uma nova norma no ordenamento jurídico deve se conjugar com a avaliação prévia de quais os pressupostos são necessários para a que esse desiderato se implemente (correta regulamentação, disponibilidade de recursos financeiros, materiais ou humanos, fiscalização eficiente, etc.), o custo-benefício envolvido e também existência de mecanismos para que seja efetuada a avaliação ex post, sem a qual não se haverá a avaliação técnica e racional de se esse objetivo foi ou não alcançado e em que medida.

O prévio "pensar a lei" é uma tarefa que está, ou deveria estar, no primeiro plano da atividade legislativa, mas é extremamente complexa e exige um procedimento racional por parte do legislador, que envolve as etapas pré-legislativa (impulso legislativo) e legislativa, primordialmente. Inicia-se com a identificação do problema (insatisfação com determinada situação de fato) que está demandando a intervenção normativa, com a avaliação da situação que está sendo colocada como insatisfatória e àquela desejada (resolução do problema ou mudança da situação de fato). Busca-se, então, a identificação das finalidades (metas) ou objetivos vinculados à alteração da realidade pretendida e o inventário dos meios de ação disponíveis. Essa avaliação pode ser sintetizada na busca

das respostas a três questões: Qual é o problema a se resolver? Quais os efeitos a atingir? Como é possível se alcançar esses objetivos? (DELLEY, 2004).

Como no nível R4 não se está no campo de aferição do cumprimento ou não da determinação legal pelos seus destinatários, mas da avaliação de quais efeitos estão sendo produzidos em decorrência da sua efetivação, é necessário que o legislador defina corretamente os objetivos pretendidos. A falta dessa definição ou sua imprecisão levarão a algum nível de irracionalidade, bem como a falta dos instrumentos necessários à consecução desses objetivos e a inexistência de posterior avaliação dos efeitos da norma. Por isso, conhecimentos de ramos como a Sociologia do Direito, análise econômica do Direito e de técnicas de implementação devem ser usados para otimizar a consecução da racionalidade teleológica da lei.

A respeito, argumenta João Aurino de Melo Filho:

> Toda lei tem, portanto, uma finalidade, um objetivo, e a eficiência da lei, no sentido de cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo legislador, não da simples eficácia é o objeto da racionalidade teleológica. Portanto, necessário observar se o objetivo inserido na lei está sendo cumprido; ou, no extremo oposto, se a lei, por alguma eventualidade, está produzindo efeitos que não foram desejados nem seriam desejáveis. (...) Além de ser teleologicamente irracional quando não produza os efeitos desejados, a lei também pode ser irracional quando, embora concretize seus objetivos, não o faça de modo eficiente (FILHO, 2018, p. 66).

No plano teleológico, a racionalidade da lei está vinculada à sua capacidade ou incapacidade, em maior ou menor grau, de produzir os efeitos desejados. Será irracional a lei que não produzir os efeitos desejados, produzi-los em menor proporção ou no pior cenário, produzir efeitos contrários aos desejados.

No âmbito tributário, discute-se muito atualmente a necessidade de avaliação dos efeitos dos desonerações, incentivos e benefícios fiscais, cuja a instituição cresceu exponencialmente nas últimas décadas, normalmente justificada pela necessidade de redução do custo tributário das atividades produtivas, visando o desenvolvimento econômico, a promoção do emprego e a melhoria da competividade no mercado internacional das empresas brasileiras.

O Tribunal de Contas da União (TCU) vem alertando para a magnitude dos valores vinculados à benefícios tributários e, principalmente, a falta de avaliação e estudos técnicos referentes ao seu custo-benefício para a sociedade brasileira, além da falta de critérios para subsidiar a sua concessão.

Segundo o TCU, em 2018, foi projetado um total de benefícios concedidos de R$ 314,2 bilhões, o que corresponde a 25,6% sobre a receita primária líquida e a 4,6% do PIB. Foram R$ 292,8 bilhões de benefícios tributários (sendo R$ 62 bilhões de renúncias de contribuições previdenciárias) e R$21,4 bilhões de benefícios financeiros e creditícios. Valor superior à soma dos gastos públicos com saúde, segurança e educação somados[28].

Esse contexto tem sido destacado em vários Relatórios e Acórdãos do TCU. À guisa de exemplo, cite-se trechos do Acórdão n. 1205/14[29], referente à "Auditoria operacional com o objetivo de conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, para embasar a elaboração de matrizes de planejamento de futuras auditorias."

No acórdão, após a análise de informações de diversos órgãos envolvidos na instituição, gestão e controles de benefícios fiscais, como a Casa Civil da Presidência da República, Ministério da Fazenda, Receita Federal, entre outros, concluiu-se que:

> Como resultado dos trabalhos, elencaram-se diversas fragilidades detectadas na estrutura de governança das políticas públicas financiadas por meio de renúncias tributárias, tais como: ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias; ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias; deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre RFB e os órgãos gestores; e ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas por parte do órgão gestor, incluindo as atividades desenvolvidas, os procedimentos de controle e de avaliação, e as unidades por elas responsáveis.

Sobre a questão de o processo de instituição de renúncias tributárias estar bem definido e propiciar o planejamento e a avaliação das políticas públicas por elas financiadas, o Tribunal de Contas da União concluiu que:

> Não há disposição normativa sobre o processo de criação de renúncias tributárias, assim o planejamento prévio à instituição não está claramente definido e varia conforme o tipo/objetivo da política desonerativa. Em geral, as normas instituidoras de benefícios fiscais não estipulam claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada ao benefício fiscal.

A falta de avaliação racional sobre se as propostas de desonerações tributárias por parte do Congresso Nacional, tanto no que se refere à existência de objetivos válidos que

[28] Painel-Contas do Gov_2018_Folhas_A4 (tcu.gov.br)
[29] Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)

subsidiam cada proposta, o custo-benefício vinculado, a existência de outras condições necessárias à consecução dos objetivos pretendidos e a inexistência de um sólido controle a posteriori, resulta num cenário de franca irracionalidade legislativa das normas que instituem benefícios tributários, muitos exclusivamente desenhados pela pressão de grupos de interesse e aprovados via barganhas políticas.

Esse aspecto será abordado na avaliação do processo legislativo da Contribuição Provisória sobre a Receita Bruta (CPRB), cuja instituição, ampliação e postergação da sua vigência sempre se centrou no mote da "desoneração" da folha de pagamentos das empresas, com o objetivo de manutenção e geração de empregos e aumento da massa salarial; mas, contudo, o processo legislativo não se caracterizou pela efetiva preocupação dos legisladores em, efetivamente, efetuarem a avaliação do impacto legislativo e da racionalidade teleológica, nos âmbitos dos níveis R3 e R4.

1.2.1.5 – Racionalidade ética (R5).

Segundo Atienza, no último nível de racionalidade, o ordenamento jurídico é considerado como um conjunto de normas ou comportamentos avaliáveis segundo um sistema ético. Os editores são vistos pela ótica de quem está legitimado e em que circunstâncias, a exercer o poder normativo. Já para os destinatários, o problema essencial é o de quando existe a obrigação ética de se obedecer à lei. Os fins considerados valiosos variam segundo o sistema ético considerado como referência, sendo que, de modo abstrato, podem ser considerados os paradigmas da liberdade, igualdade e justiça. E os valores éticos são as ideias organizadas em teorias éticas que permitem a justificação desses fins, como a natureza do jusnaturalismo, a dignidade humana numa concepção kantiana, o consenso nas teorias contratualistas ou neocontratualistas, entre outras (ATIENZA, 1989, p. 39).

Os níveis anteriores de racionalidade pragmática e teleológica avaliam se a norma é capaz de condicionar a conduta humana e obter determinados fins, mas sem que tenham no seu escopo qualquer juízo de valor em face dos objetivos visados pela norma considerada. Na racionalidade ética, não se analisa o grau de eficácia (em sentido amplo) da norma, mas se existe justificação ética para a sua instituição e para a conduta que vincula, em face de determinado sistema axiológico.

Atienza, ao construir o nível de racionalidade ética, apesar de apontar que disciplinas como a Filosofia do Direito, da Moral, da Política e da Sociologia podem

auxiliar na sua otimização, reconhece a dificuldade de se identificar procedimentos para a concretização desse nível. Já que não há um procedimento específico para lograr a eficácia da liberdade, da igualdade e da justiça através da norma jurídica, mesmo considerando as técnicas vinculadas às racionalidades de R1-R4. (ATIENZA, 1989, p. 39).

Posteriormente, na sua obra Curso de Argumentação Jurídica, Atienza deixa mais clara a correlação da racionalidade ética com os valores veiculados pelos princípios constitucionais, ao assim dispor da sua aplicação à racionalidade legislativa:

> e) o ético, pois as condutas prescritas e as finalidades das leis pressupõem valores que teriam que ser suscetíveis de justificação ética (teriam que ser conformes aos valores constitucionais adequadamente interpretados). (ATIENZA, 2017, p. 179)

Ao afirmar que o nível de racionalidade ética possui uma função mais negativa do que construtiva, Atienza está privilegiando a sua função de viabilizar, no processo legislativo, que se identifique e repudiem propostas que atentem para valor ou valores éticos que informem o sistema jurídico em questão. Ou, ainda, que na avaliação pós-legislativa, se faça o mesmo com normas cuja aplicação provoque consequência antiéticas.

A respeito, afirma Atienza:

> (...) una ley es irracional si no está justificada eticamente, bien porque la haya dictado quien carece de legitimación ética, bien porque prescriba comportamentos inmorales (o porque no prescribe lo que moralmente sería obligatorio que prescribiese), bien porque persiga fines ilegítimos (ATIENZA, 1989, p. 39).

A racionalidade ética traz consigo o problema da delimitação do sistema de valores éticos que deverão balizar a avaliação pelo legislador das propostas legislativas e a própria avaliação da lei posta. Como a Teoria da Legislação não tem em seu escopo a construção de uma teoria ética própria e, sim, buscar os referencias no próprio ordenamento, num Estado Democrático de Direito, o referencial ético é deduzido das normas constitucionais, já que a Constituição apresenta os valores e princípios da respectiva sociedade (FILHO, 2018, p. 69).

Díez Ripollés, ao avaliar o nível de racionalidade ética, vincula a sua construção ao sistema de crenças e valores da comunidade em que a norma se insere, vide:

> En segundo lugar, considero que a través de la *racionalidad ética* se saca a la luz el sistema de creencias, cultural e históricamente condicionado, que sustenta a una determinada colectividad, y en el que se ha de enmarcar necesariamente el proceder legislativo. En terminología de Habermas, se trata de identificar el *mundo de la vida* de los integrantes de la colectividad, aquel conjunto de actitudes vitales y principios reguladores del comportamiento que, en cuanto compartidos de forma generalizada, no están normalmente sometidos al principio del discurso sino que modulan todo actuar comunicativo. (RIPOLLÉS, 2001, p. 507)

Ainda segundo Ripollés, deve-se reconhecer que cada setor do ordenamento jurídico dispõe de critérios ou princípios éticos específicos, vinculados com a sua forma de interação com a realidade social, mesmo sabendo-se que existe um bom número de coincidências intersetoriais. Sendo que, ao fim, todos os critérios específicos devem ser coerentes com os critérios éticos gerais que inspiram a totalidade do ordenamento jurídico (RIPOLLÉS, 2001, p. 507).

Apesar de reconhecer que as modernas constituições democráticas condensem ideais morais vigentes nas respectivas sociedades, Atienza entende que estas não oferecem, contudo, respostas para todas as questões morais; podendo, inclusive, eventualmente conter normas que não se justificariam à luz de uma moral crítica ou esclarecida. Essas "razões últimas", na sua visão, para cada indivíduo, não pode ser outra que não a sua consciência moral. O limite, então, seria a impossibilidade de, justificadamente, um cidadão dar primazia a razões imorais em face das morais.

Avaliando o tema da relação entre Direito e moral, Atienza afirma que nas sociedades democráticas essa conexão é tão íntima que, por vezes, tem-se dificuldade de se distinguir o discurso de um teórico da moral, de um constitucionalista e de um juiz, sob o fundamento para uma determinada decisão sobre temas como aborto, eutanásia ou discriminação sexual. Isso por força do que chama de "moralização" dos nossos Direitos, decorrente da positivação pelos sistemas jurídicos, via Constituição, de princípios de uma moral universal que não pretende ser simplesmente a moral social de um determinado grupo. A partir do que vaticina que "a moral emigrou, para o interior dos Direitos, de maneira que, em geral, os conflitos morais que um jurista tem que enfrentar não são já conflitos entre Direito e a moral, mas entre maneiras diferentes de interpretar os princípios morais incorporados pelo Direito" (ATIENZA, 2014, p. 132).

Atienza destaca o risco, a partir principalmente do aspecto destacado na citação acima, em se aproximar demasiado o Direito da moral, passando-se da tese da unidade da razão prática, para a identificação entre o Direito e a moral ou de se considerar a moral

como sendo uma parte do Direito, ou este como um prolongamento da moral. Contudo, isso não pode ocorrer, já que a noção de validade jurídica é, definitivamente, distinta da validade moral e que a profissão de jurista pressupõe assumir um pragmatismo que a diferencie do ético. A eficácia como condição de validade caracteriza o Direito, já que este não se limita à pretensão de ordenar a conduta social, mas a sua ordenação efetiva (ATIENZA, 2014, p. 133).

Apesar das ressalvas feitas por Atienza, consideramos que o nível de racionalidade ética, no que se refere aos modernos Estados Democráticos de Direito, está intrinsicamente vinculado às Constituições. As modernas Constituições têm entre as suas principais funções o estabelecimento de valores éticos e morais que regem as relações entre Estado e sociedade e as dos cidadãos em face dos seus iguais, de forma a viabilizar a vida civilizada em sociedade e regulamentar a forma como deve ser estabelecido, interpretado e aplicado o ordenamento jurídico, suas normas e seus princípios valorativos.

Essa visão é compatível com o que Atienza denomina de "paradigma constitucionalista", cujas características, entre outras, elenca da seguinte forma: 1) concepção que pretende dar conta do Direito dos Estados constitucionais; 2) outorga de importância aos princípios como ingrediente necessário, além das regras, para compreender a estrutura e funcionamento do sistema jurídico; 3) tendência de considerar as normas, regras e princípios, não tanto pela sua estrutura lógica, mas pela função que desempenham no raciocínio prático; 4) relevância dada à interpretação, vista como um processo racional e harmonizador do Direito; 5) visão do Direito enquanto uma prática social complexa, que abrange não apenas as normas, mas também procedimentos, valores, ações, agentes, entre outros; 6) a assunção da teoria do constitucionalismo, que pressupõe a validade em termos substantivos e não meramente formais, de maneira que a validade de uma norma pressupõe o respeito aos princípios e direitos estabelecidos na Constituição; 7) a importância dada à argumentação jurídica, consoante a necessidade de justificação racional das decisões, como característica essencial da democracia; 8) a consideração de que o Direito não é exclusivamente um instrumento para o atingimento de objetivos sociais, mas sistema que incorpora valores sociais, que não pertencem simplesmente a uma determinada moral social, mas a uma moral racional fundamentada (ATIENZA, 2014, p. 342).

A Constituição Federal de 1988 implicou em inequívoco avanço jurídico-democrático do ordenamento jurídico nacional, condicionando e determinando que os diversos ramos do direito pátrio se moldem e adaptem às condições valorativas e

conceituais do texto constitucional, tendo em vista a sua vinculação aos princípios e direitos fundamentais, aos fundamentos e objetivos que vinculam a sociedade brasileira, principalmente em face do que determinam os seus artigos 1º, 3º e 5º da Constituição. Contexto que é determinante também para o legislador, já que a modificação valorativa afetou diretamente a sociedade e as suas demandas em face do Estado e da legislação, com o objetivo maior de construção de uma sociedade livre, justa e solidária. (BITTAR, 2006).

Sobre a irracionalidade ética, João Aurino de Melo Filho apresenta relevante complementação à definição de Atienza:

> Entendemos, além disso, que, assim como é necessário analisar o índice de concretização dos objetivos da norma (racionalidade teleológica), também é necessário analisar o índice de concretização, na norma legal, do valor e/ou princípio constitucional selecionado pelo legislador; pois o valor e/ou princípio que norteia a norma legal deve ser buscado de forma plena: entre as alternativas possíveis, deve-se buscar aquela que o concretize em maior escala. Assim, uma lei pode ser irracional mesmo quando selecione um valor presente na Constituição caso não concretize o valor escolhido na maior extensão possível, respeitando-se, obviamente, os demais valores constitucionais. Não basta, portanto, que tenha respaldo, constitucional, necessário, ainda, que a dinâmica da norma, na realidade social, concretize o valor constitucional na maior extensão possível. (FILHO, 2018, p. 69)

No âmbito dos valores constitucionalmente estatuídos, não é simples a tarefa do legislador de identificar qual valor ético-constitucional informa a inserção da lei no ordenamento jurídico, a estruturação da lei e de seus pressupostos externos (regulação, meios de implementação e de fiscalização, etc.). Isso devido ao caráter das modernas Constituições, que preveem uma série de princípios e direitos fundamentais, que se relacionam e não raro colidem.

Em matéria tributária, é comum a discussão da constitucionalidade de determinada norma, em face de argumentos que implicam na necessidade de avaliação e ponderação do peso e justificativa, no caso concreto, de mais de um princípio constitucional. Um exemplo clássico são discussões que envolvem a defesa de determinada norma tributária enquanto promotora de princípios como da capacidade contributiva e da igualdade e a arguição de que esta violaria princípios como o da legalidade, tipicidade e segurança jurídica. No “pensar a lei”, o legislador deve fazer previamente essa avaliação, com a ponderação da norma em face de todos os princípios a que se vincularia, na atividade de delimitação do seu conteúdo. Na mesma linha, uma

proposta que busque concretizar “na maior medida” a capacidade contributiva pode estar provocando violação a outros princípios, de caráter protetivo dos contribuintes, exigindo a regulação da sua abrangência, com a ponderação dos valores e direitos envolvidos, de forma que ela seja pragmática, teleológica e eticamente mais eficaz, mas sem levar à vulneração ou redução do campo de atuação, de forma injustificada, de outros valores constitucionais.

A ética tributária se vincula à estruturação de um sistema justo, nos seus âmbitos da imposição tributária e da destinação do produto da arrecadação. Teóricos do Direito Tributário como Fritz Neumark e Klaus Tipke dedicaram-se ao estudo dos pressupostos valorativos que devem informar uma atividade tributária justa. Em obra paradigmática, Neumark formulou os quatro princípios político-sociais relacionados à tributação: generalidade, igualdade, proporcionalidade e redistribuição. A tributação não se vincula exclusivamente às garantias jurídico-formais (princípio da legalidade e igualdade) mas encontra a sua justificação em valores éticos de forte carga axiológica, baseados no dever de solidariedade social, na capacidade contributiva e na utilização racional dos valores arrecadados em prol dos objetivos que informam cada sociedade (MARINS - Coord. - 2006).

A Constituição Federal de 1988, ao instituir um Estado Democrático e Social de Direito, vinculou o sistema tributário a princípios fundamentais que determinam os valores que devem obrigatoriamente determinar a atividade arrecadatória e a postura do cidadão em face do dever fundamental de recolher tributos. Para reforçar os valores que devem informar o sistema tributário e como forma de maior trazer maior vinculação a todos os seus destinatários (legislador, autoridades fiscais, contribuintes e Judiciário), a Constituição positivou os princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), legalidade e tipicidade (art. 150, I), igualdade (art. 150, II), irretroatividade (art. 150, III), vedação ao confisco tributário (art. 150, IV), generalidade, da universalidade e da progressividade da tributação da renda (art. 153, I), seletividade na tributação do consumo (art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, III), progressividade da tributação em função do imóvel e forma de sua utilização (art. 156, § 1º , I e II), entre outros.

Contudo, a efetivação do projeto de sistema tributário previsto pela Constituição Federal, com toda a sua forte carga valorativa, tendo sido obstaculizada pelo legislador infraconstitucional, notadamente no Congresso Nacional.

Entre outros motivos, porque as definições referentes à tributação são um dos principais elementos da luta política, apesar da maioria dos cidadãos não se dar conta

desse fato. Definições sobre o tipo de sistema tributário (regressivo ou progressivo), o tamanho da carga tributária e a sua divisão dentro da sociedade, são objeto de acirrada disputa entre as classes sociais (FALCÃO; OLIVEIRA, 2017, p. 345).

Klaus Tipke, avaliando o aspecto da moral-ética da tributação, destaca a questão relacionada à falta de consistência ética dos legisladores, que apesar de se apresentarem para os eleitos como partidários da justiça tributária e da delimitação da carga fiscal segundo a capacidade contributiva, muitas vezes manipulam a legislação tributária, visando atender grupos e interesses organizados, ou determinam o conteúdo da lei tributária com base em cálculos exclusivamente de ganho ou desgaste políticos (TIPKE, 2002, p. 84).

1.2.2 – Análise do tipo externo dos níveis de racionalidade.

Os níveis de racionalidade legislativa estruturados por Manuel Atienza definem o que torna uma lei racional ou não e indicam quais conhecimentos e técnicas são pertinentes ao incremento da racionalidade.

Aliada à análise interna de cada nível de racionalidade, Atienza destaca a necessidade de uma análise de tipo externo, em dois níveis: a) estático, a respeito da forma como se relacionam, entre si e de forma estática, os cinco tipos de racionalidade; b) dinâmico, que busca a avaliação, no contexto do processo legislativo real, de como poderiam se combinar os níveis de racionalidade (ATIENZA, 1989, p. 58).

1.2.2.1 – Análise estática.

Os cinco níveis de racionalidade não são estanques ou fins em si mesmos, mas se relacionam uns com os outros, de forma interativa, com um influenciando e moldando o outro. Inclusive, a forma como se implementa ou não se implementa um dos níveis pode trazer consequências direta para um ou mais de um dos outros, potencialmente gerando conflitos que devem ser resolvidos pelo legislador ou pelos aplicadores e intérpretes da lei.

Argumenta Manuel Atienza:

> Los niveles están, a su vez, ordenados de la siguiente manera: em cada nivel, los valores funcionan como fines últimos e suministran, por tanto,

> los criterios para resolver posibles conflitos entre fines del mismo nivel; por outro lado, cada nivel de racionalidad es jerárquimamente superioral anterior, em el sentido de que los conflictos entre niveles de racionalidad deben resolverse dando la prioridade a los niveles superiores; finalmente, los cuatro primeiros niveles responden a una misma noción de racionalidad (en cuanto racionalidad instrumental-estratégica), mientras que el quinto, la racionalidad ética, es de un tipo distinto: aquí – como se há dicho – no se trata tanto de ver qué médios son adecuados para ciertos fines, sin mas bién qué fines (y que médios) están (o no están) eticamente justificados. (ATIENZA, 1989, p. 90)

O primeiro critério a se considerar no caso de conflitos entre os níveis de racionalidade é o da aplicação hierárquica, em que cada um é superior ao anterior, em ordem crescente, do menor para maior, da racionalidade linguística (R1) até racionalidade ética (R5). Entretanto, mesmo havendo essa hierarquização, a avaliação não pode ser feita de forma isolada em face de um nível, mas individualmente e também em conjunto, e também a resolução não pode se operar pela completa anulação do nível anterior. Em determinadas situações, a manutenção de um certo patamar de irracionalidade em um nível anterior pode ser condição para a manutenção da racionalidade de um nível superior (FILHO, 2018, p. 71).

O nível mais básico, de racionalidade linguística (R1) é pressuposto para os demais, já que o mais simples que se pode exigir de uma lei é que ela consista em enunciados linguísticos compreensíveis pelos seus destinatários (clareza e precisão). Na relação de R1 com os demais níveis visualiza-se (HOMMERDING, 2012, p. 56 e seguintes):

- com a racionalidade jurídico-formal (R2), existe uma situação de compatibilidade e complementariedade, já que não é lógico se pensar que o aumento da racionalidade linguística comprometa de alguma forma a racionalidade sistêmica da norma ou vice-versa.

- em face das racionalidades pragmática (R3) e teleológica (R4), pode ocorrer o conflito, como no caso da chamada "legislação simbólica", instituída para não ser cumprida ou produzir os efeitos declarados. A irracionalidade linguística pode ser o meio para lograr esses níveis de racionalidade, no contexto da busca da não eficácia.

- no que se refere à racionalidade ética (R5), o conflito é menos comum, mas pode estar presente, por exemplo, no caso da norma que buscando implementar o valor da equidade, seja deliberadamente, vaga ou imprecisa, para dar maior discricionariedade para o aplicador da lei.

Já a racionalidade jurídico-formal (R2) possui relações complexas com os outros níveis de racionalidade. Em face da racionalidade pragmática (R3), as relações podem ser conflituosas, mas na maioria das vezes não tem repercussões mútuas, já que uma lei pode ter alto grau de cumprimento pelos destinatários, mas ser defeituosa em termos de sistematicidade. E vice-versa.

É mais comum apresentar conflito com a racionalidade pragmática (R4), já que muitas vezes no processo legislativo, privilegiam-se os objetivos pretendidos, muita vez em detrimento da sistematicidade da nova norma, em face do ordenamento. Tendo em vista que os legisladores e muitas vezes seus assessores não possuem o necessário conhecimento jurídico. Nesses casos, a irracionalidade jurídico-formal acabar por impedir que a lei alcance os objetivos pretendidos, tendo em vista que na sua aplicação pelos juristas, estes tendem a valorizar mais a racionalidade jurídico-formal. Também pode haver conflito com a racionalidade ética (R5), já que a racionalidade jurídico-formal de uma norma não assegura a sua adequação valorativa, pela dissociação entre os aspectos formais e materiais, na clássica dicotomia entre segurança e justiça (FILHO, 2018, p. 71).

Entre a racionalidade pragmática (R3) e a racionalidade teleológica (R4) existem implicações mútuas, considerando-se que a racionalidade teleológica não é uma continuação da anterior. Uma normal racional do ponto de vista pragmático pode não ter a mesma qualidade do ponto de vista teleológico. Por exemplo, uma norma que institua determinado benefício fiscal, sendo aplicada por contribuintes e Fisco, mas não provoque os objetivos pretendidos ou produza efeitos até mesmo contrários.

Da mesma forma, uma norma pode ser irracional do ponto de vista da racionalidade pragmática, mas produzir os efeitos previstos ou desejados pelo seu editor. É o caso, por exemplo, de uma legislação simbólica, cujo objetivo do legislador não era o de efetivamente ser cumprida pelos seus destinatários, mas de ser uma reação em face de uma demanda do eleitorado, produzindo efeitos exclusivamente eleitoreiros (HOMMERDING, 2012, p. 74-75).

Chega-se à racionalidade ética, o mais alto na hierarquia entre os níveis de racionalidade, cuja análise deve ter como pressuposto a sua diferenciação em face dos níveis R3 e R4, já que o cumprimento do mandamento legal da norma pelos seus destinatários (eficácia social) ou a consecução dos fins a que se destina não se confundem ou implicam na sua justificação ético-valorativa.

O caráter superior da racionalidade ética, em face dos outros níveis de racionalidade, é destacado por Atienza, inclusive quando efetua a avaliação de considerar

a difícil tarefa de conciliar, na atividade jurisdicional, os critérios vinculados à autoridade da lei (ética do legalismo) e os ditames da consciência ética do julgador (ética do ativismo) (ATIENZA, 2012, p. 240).

Afirma Atienza:

> Pero no se trata soló de que em ambos contextos entren em juego unos mismos criterios de racionalidad, sino de que ellos están estructurados u organizados de uma misma forma. Así, por ejemplo, la racionalidad **ética** opera em ambos casos como el último nivel de racionalidad al que han de subordinarse los otros. Estos criterios – linguístico, jurídico-formal, pragmático y teleológico – presuponen una noción de racionalidad instrumental: indican qué medios son tecnicamente adecuados para conseguir ciertos fines. La racionalidad ética, por el contrario, señala qué fin es valioso perseguir y qué medios pueden o no puede utilizarse (y el "pueden" tiene aquí un sentido normativo, no factivo) em la persecución de objetivos sociales. (ATIENZA, 2012, p. 240)

No que se refere diretamente à atividade legislativa, o nível ético desempenha um papel mais negativo, já que não vinculado a nenhuma técnica legislativa específica, sendo um limite para proposições legislativas que se apresentem contrárias aos valores éticos, notadamente liberdade, igualdade e justiça. Por isso, implica no contexto da diferenciação entre técnica e ética, entre a racionalidade instrumental e a dos fins, com os valores éticos estabelecendo limites para a eficácia das técnicas legislativas e do próprio processo legislativo.

1.2.2.2 – Análise Dinâmica.

Atienza introduz o tema consignando que a execução de uma análise do tipo dinâmica do processo legislativo é um dos objetivos centrais da Teoria da Legislação e uma tarefa que apresenta grandes dificuldades (ATIENZA, 1989, p. 65).

Começa pela necessidade de a análise dinâmica ser efetuada nas três fases do processo legislativo: pré-legislativa, legislativa e pós-legislativa. As três fases são dinâmicas e interativas, com uma influenciando e repercutindo nas demais, num sistema circular.

Na fase pré-legislativa tem-se a identificação do problema ou demanda que justifica o impulso legislativo, que podem estar vinculados à motivos sociais, políticos ou jurídicos que demandam a intervenção legislativa.

Na fase legislativa, o legislador deve adotar uma postura racional em face do impulso legislativo, efetuando a análise profunda dos fatos envolvidos, do problema ou demanda a ser resolvido, identificando e ponderando as alternativas viáveis para sua resolução, com a execução das avaliações prospectiva e retrospectiva da solução normativa considerada.

No contexto da Ciência da Legislação, identificam-se etapas que direcionam o trabalho legislativo no caminho da racionalidade e da busca da melhor solução legislativa e da construção de uma norma de maior qualidade, no contexto das fases legislativa e pós-legislativa. Utilizando-se a doutrina de Jean Daniel Delley pode se identificar sete etapas para esse iter legislativo: 1) problematização do impulso legislativo; 2) identificação dos objetivos a serem atingidos com a norma; 3) estabelecimento de cenários alternativos; 4) escolha das soluções que se apresentam viáveis; 5) avaliação prospectiva da solução normativa; 6) aplicação da solução normativa (positivação); 7) avaliação de impacto retrospectiva da norma (DELLEY, 2004).

Esquematicamente, o legislador absorve a demanda legislativa, identifica os objetivos a que se vinculará a nova lei, avaliam-se e propõem-se os meios jurídicos, administrativos e sociais necessários à sua consecução; sendo todo esse conteúdo avaliado em termos de justificativa ética (meios-fins-valores).

Nesse contexto se insere a teoria da racionalidade legislativa de Manuel Atienza, com a fixação dos cinco níveis de racionalidade que devem ser considerados e cumpridos, na forma e no grau determinado pela natureza e característica do problema legislativo.

Inclusive, no desenvolvimento de sua teoria, Atienza reconhece, a partir das críticas feitas por Díez Ripollés que a ordem de utilização dos níveis de racionalidade, na prática, deve se dar na ordem inversa, a partir da análise e justificação dos objetivos. Cite-se:

> Deve-se ter em conta, de todo modo, que a ordenação de níveis antes apresentada foi elaborada mais ou menos em abstrato e seguindo uma ordem de complexidade crescente. Pode por isso ser adequada para propósito de análise e de avaliação. Mas quando de se trata de utilizá-la para fins de sugerir como argumentar, essa ordem (vide Díez Ripollés, 2003) tem que ser invertida ou trocada. Deve-se começar por discutir quais os objetivos devem ser perseguidos com a lei e se estes estão justificados, quais meios objetivos e subjetivos (sanções em sentido amplo) devem ser usados a fim de lográ-los, qual sistemática deve ter a lei a fim de que resulte completa e consistente e, finalmente, como devem ser redigidos seus artigos. (ATIENZA, 2013, p. 283)

Além dos cinco níveis de racionalidade (linguístico, jurídico-formal, pragmático, teleológico e ético), posteriormente Atienza acrescentou um nível de "metarracionalidade"[30], que introduz a exigência de que exista um equilíbrio na concretização das finalidades deduzidas dos níveis R3, R4 e R5[31], de maneira que o eventual sacrifício de alguns dos fins deveria estar vinculado à um "custo razoável". Esse nível se aproxima muito da ideia de proporcionalidade, como ferramenta de controle dos atos estatais em face das consequências (notadamente restrições de direito) que provoque nos cidadãos, em face dos objetivos finais que os justifiquem (ATIENZA, 2017, p. 179).

Mas junto com essa ideia de "proporcionalidade", Atienza insere na sua concepção de razoabilidade o ingrediente da aceitabilidade. No sentido de que uma decisão razoável seria a que, considerando todos os elementos envolvidos na situação, alcança uma articulação ótima entre as demandas contraposta, de forma a se constituir como aceitável. Mas uma aceitabilidade que não se limita a aceitação de fato ou a um tipo de consenso racional, e sim na construção de um consenso, pelo qual quem argumenta razoavelmente se esforça para encontro pontos de acordo reais que possam servir de base para o atingimento de um novo acordo, passando-se do aceitado para o aceitável (ATIENZA, 2017, p. 143).

O modelo proposto por Atienza busca a avaliação da racionalidade em cada fase que compõe o processo legislativo, considerando o impulso legislativo, a apresentação de um projeto de lei ou a publicação de um Medida Provisória, que deverá ser avaliado, debatido e votado pelos parlamentares, fase em que se apresenta a necessidade de que as análises, debates e negociações ocorram com base nos parâmetros de racionalidade, e a promulgação da lei nova, que exige mecanismos de avaliação das consequências práticas de sua aplicação.

Atienza reconhece a importância da fase pós-legislativa ao propor um esquema para que seja possível analisar a eficácia e os efeitos sociais das leis, no contexto dos níveis de racionalidade R3 e R4, a partir da análise e resposta a questões como: A lei é

[30] No seu Curso de Argumentação Jurídica, Manuel Atienza, ao trazer os cinco níveis de racionalidade legislativa, introduz mais um critério: "(...) e, f) o da razoabilidade, entendido como a exigência de que exista um equilíbrio, uma ponderação, na hora de obter as finalidades anteriores: o sacrifício de algum desses fins (se não de todo, pelo menos em alguma medida), tem que se fazer a um custo razoável. A correção de um decisão legislativa depende, em consequência, de que o conteúdo e a forma da lei sejam claros, sistemáticos (que não gerem lacunas nem contradições – "coerente", mas no sentido de consistente), eficazes, socialmente efetivamente efetivos, axiologicamente adequados e eficientes." (ATIENZA, 2017, p. 179)

[31] Na análise da metarracionalidade, os níveis R1 e R2 são pressupostos como atendidos, por serem níveis mais instrumentais. Por isso trabalha-se, nessa análise, com os níveis valorativos R3, R4 e R5, de forma a se efetuar a ponderação de objetivos e efeitos, custos e benefícios.

cumprida por todos os destinatários? Isso é o desejável pelo seu editor? A lei tem efeitos avaliáveis? Eram os efeitos declarados na lei? Foram previstos pelo editor? São positivos (desejáveis ou não)? (ATIENZA, 1989, p. 61).

1.3 – Teoria da argumentação jurídica de Manuel Atienza.

1.3.1 – Relevância da argumentação jurídica.

Na evolução do seu pensamento sobre a racionalidade jurídica, Manuel Atienza desenvolve o seu conceito do nível da metarracionalidade ou razoabilidade e passa a enfrentar o tema da legislação sobre o aspecto da argumentação jurídica, a partir do enfoque de como analisar e avaliar a argumentação no contexto do processo legislativo e da legislação posta. Esses temas estão mais desenvolvidos no artigo "Argumentación y legislación" e no livro "Curso de argumentação jurídica".

A evolução do estudo da argumentação jurídica e o reconhecimento da sua importância para o Direito, em suas diversas vertentes, é um fenômeno de certa forma recente, vindo a partir da crítica da visão positivista, com sua limitação de análise ao Direito posto, e a construção de novas Teorias, no contexto do pós-positivismo, neoconstitucionalismo e outras correntes.

A argumentação jurídica se estabelece como tema de grande relevância a partir da produção de teóricos como Chaim Perelman, Stephen Toulmin e Theodor Viehg[32], que influenciam fortemente os estudos posteriores, o surgimento de novos juristas dedicados ao seu estudo e de novas teorias. Cenário no qual se insere a obra de Manuel Atienza, com a sua contribuição com a elaboração da concepção da argumentação jurídica em três categorias: formal, material e pragmática.

[32] "O que caracterizou os precursores, nos anos 50 do século XX, foi a tese de que o raciocínio jurídico não podia ser visto como um tipo de raciocínio dedutivo. Recaséns Siches (inspirando-se em Ortega) defendeu a ideia de um *logos de lo razonable* (adequado para campos como o Direito), que se contrapôs ao *logos de lo racional*. Viehweg sustentou que o peculiar do raciocínio jurídico se encontra na noção tradicional de tópica; e a tópica não seria uma *ars iudicandi*, uma técnica referida à passagem das premissas à conclusão, mas sim uma *ars inveniendi*, voltada à descoberta das premissas e centrada na noção de problema (e não na de sistema). Perelman, por seu lado, contrapôs os argumentos lógico-dedutivos ou demonstrativos aos de caráter retórico; esses últimos não tratariam de estabelecer verdades evidentes, provas demonstrativas, mas sim de mostrar o caráter razoável, plausível, de uma determinada decisão ou opinião, e teriam como finalidade fundamental persuadir um auditório. E, por fim, Toulmin se opôs ao estudo tradicional dos argumentos a partir de um ponto de vista puramente formal e, em seu lugar, propôs um enfoque procedimental, dialético; uma lógica operativa construída a partir do modelo de Direito: "a lógica – chegou a afirmar – é a jurisprudência generalizada" (Toulmin, 1958, p. 7)" (ATIENZA, 2017, p. 33)

Nos Estados democráticos contemporâneos a dimensão argumentativa do Direito assume uma importância diferenciada, demandando dos juristas atuais maior preocupação, na sua prática, do que Atienza considera ter acontecido no passado. Isso devido a essencialmente cinco fatores: 1) as principais teorias do Direito do século XX, por diversas razões, não deram maior atenção a esse aspecto; 2) a prática atual do Direito, especialmente nos Estados Constitucionais, parece consistir essencialmente em argumentar; c) a constitucionalização do Direito leva a alterações nos sistemas jurídicos contemporâneos no sentido de aumentarem-se as exigências de fundamentação, em termos quantitativos e qualitativos, das decisões provenientes dos órgãos públicos; 4) o ensino jurídico mais prático deve voltar-se para o manejo, essencialmente argumentativo, do material jurídico; 5) a necessidade de consentimento dos cidadãos vem se impondo nas democracias, sobretudo as deliberativas, demandando cidadãos capazes de argumentar racional e de forma eficaz em face das questões referentes à vida em sociedade (ATIENZA, 2017, p. 22).

Atienza destaca que argumentação, apesar de não ser o único aspecto (obviamente) do Direito[33], tem grande relevância para análise dos fenômenos jurídicos nas sociedades democráticas. Trata-se de ferramental de particular importância para que os operadores do Direito possam ter um norte e construir sentido para a sua atividade. Já que o Direito, em todas as suas instâncias – legislativa, jurisdicional, doutrinária etc. -, pode ser considerado como uma trama muito complexa de decisões – vinculadas com a resolução de certos problemas práticos – e de argumentos, isto é, de razões a favor ou contra essas (ou outras) decisões. ” (ATIENZA, 2017, p. 20).

Apesar da perda da força, nas sociedades contemporâneas, da importância da tradição e da autoridade como formas de legitimação do poder, decorrente da gradativa necessidade de legitimação dos atos estatais, em termos discursivos, e vinculada ao consentimento dos cidadãos, a dogmática positivista do Direito tradicionalmente não deu grande importância ao tema da argumentação jurídica. Realidade que veio se alterando com o processo de constitucionalização e a crescente exigência de fundamentação e argumentação, inclusive em termos qualitativos, das decisões judiciais e

[33] Atienza destaca que o Direito é um fenômeno muito complexo, que pode ser contemplado de diversas enfoques. No marco da cultura jurídica ocidental três desses enfoques têm tido maior relevância teórica. A perspectiva estrutural, que dá forma à diversas correntes do normativismo jurídico. A sociológica, que enxerga no direito não apenas um fenômeno linguístico-normativo, mas sobretudo comportamentos humanos e judiciais. O terceiro, que denomina de idealidade do Direito, que busca perquirir a forma de construção de um Direito justo. Em face desses enfoques, o jurista propõe construção de um novo, do direito enquanto argumentação. (ATIENZA, 1999)

administrativas. Assim, Atienza destaca que a importância do enfoque argumentativo, como elemento relevante para a melhoria da teoria e prática jurídicas, decorre da visão do Direito como uma técnica ou instrumento para a resolução de diversos tipos de problemas e conflitos sociais, que são enfrentados e resolvidos nas diversas esferas jurídicas (legislativa e judicial, principalmente) através de decisões que devem estar sustentadas em argumentos (razões) (ATIENZA, 2017, p. 36-37).

1.3.2 – Crítica da teoria *standard* da argumentação jurídica.

No contexto das teorias da argumentação jurídica podem ser distinguidos três diferentes campos nos quais são produzidas argumentações, os da produção das normas jurídicas, da aplicação das normas jurídicas em face dos casos concretos e, por fim, o da dogmática jurídica.

No primeiro campo, da produção ou estabelecimento de normas jurídicas, é possível se fazer a diferenciação das argumentações deduzidas na fase pré-legislativa daquelas produzidas na fase propriamente legislativa. Na fase pré-legislativa, a argumentação está vinculada ao "impulso legislativo", em que um problema ou demanda social é trazido como sendo passível de resolução através da edição de um ato legal. Os argumentos nessa fase têm caráter mais social, moral e político (no sentido de solução de uma demanda dos eleitores). Na passagem para a fase legislativa, o problema passa a ser avaliado em seus vários aspectos pelo Legislativo, com a argumentação assumindo ou acumulando novos vieses de argumentação, notadamente a técnico política.

No campo da aplicação das normas jurídicas visando a solução de casos concretos, apesar de se tratar de uma atividade executada não só pelos juízes, mas também por órgãos administrativos e mesmo pelos cidadãos na execução dos seus negócios jurídicos, a teoria da argumentação jurídica dominante foca as suas atenções ao contexto específico dos chamados "hard cases", casos de maior complexidade, que envolvem a ponderação sobre diferentes normas e princípios jurídicos e cuja resolução é da competência dos Tribunais Superiores (ATIENZA, 2017, p. 226).

Por fim, o último campo é o da dogmática jurídica, que é uma atividade complexa que envolve funções diferentes, como fornecer critérios para a produção de normas, nas diversas instâncias com essa competência, oferecer critérios teóricos e abstratos para a aplicação do direito e buscar sistematizar os diversos ramos do Direito. A teoria

majoritária da argumentação jurídica tem na função de desenvolvimento de critérios para a aplicação das normas, o viés argumentativo da dogmática a que mais se dedica.

O modelo tradicionalmente predominante da dogmática jurídica apresenta como principais traços caracterizadores: 1) concepção do Direito centrada no formalismo jurídico; 2) isolamento da dogmática dos demais saberes sociais; 2) postura refratária à incorporação de novos métodos procedentes de saberes como a linguística, a economia e a lógica, entre outros; 3) foco na função descritiva e sistemática, com a tendência de negar ou ocultar a suas funções de caráter prático; 4) visão da dogmática como um saber neutro, estritamente separado da política e da moral; 5) centralidade do Direito formalmente válido e não no Direito em ação; 6) posição privilegiada dada ao valor da segurança jurídica e aos aspectos formais, em detrimento dos valores substantivos do Direito; 7) tendência ao uso de argumentos baseados na autoridade e dirigidos a interpretação literal das normas, sendo reacionária ao uso de argumentos teleológicos ou valorativos (ATIENZA, 2017, p. 185).

Quando se avalia um bom exercício da dogmática jurídica é possível distinguir uma série de passos, a partir da identificação de um problema, que o provocou, as razões porque se tratam de um problema importante, a sua análise por diversas perspectivas, se existem processos semelhantes nesse ou em outro sistema jurídica, como tem sido procurado resolver o problema, a definição e justificação de uma solução. Situação que caracteriza um empreendimento argumentativo, mas que apresenta singularidades em face de outras instâncias argumentativas.

A principal característica da argumentação dogmática é que ela não se refere a problemas concretos, mas sim a problemas abstratos, principalmente se comparados àqueles enfrentados pelos juízes e legisladores. O que permite ao dogmático ter uma distância maior em face do problema considerado e ter mais tempo e recursos investigativos, se comparado com os juízes. Sendo que em relação ao legislador, o dogmático não adota (ou não deve adotar) um ponto de vista "partidário". Como o dogmático não é um operador "interno" do sistema jurídico, pode trabalhar com argumentos mais centrados na coerência, atuando em prol da harmonia sistêmica (forma de discurso crítico racional) (ATIENZA, 2017, p.187-188).

Consoante Atienza, no plano abstrato, o conceito de argumentação é configurado por algumas características: a) é uma forma de uso da linguagem, pela necessidade de se apresentar razões, para defender ou combater determinada tese ou argumento; b) pressupõe uma questão ou problema cuja resposta tem que se basear em razões; c) supõe

um processo, uma atividade, produto ou resultado (esse vinculado à premissas, conclusão e inferência); d) é um atividade racional, orientada a um fim e vinculada a critérios de avaliação (ATIENZA, 2017, p. 38).

Um aspecto relevante na teoria da argumentação de Atienza é a crítica e diferenciação efetuada em face do denomina de teoria *standard* da argumentação. Essa avaliação é feita em face das teorias de Chaim Perelman, Stephen Toulmin, Neil MacCormick e Robert Alexy, com destaque para os dois últimos.

O primeiro ponto de diferenciação é a visão de Atienza de que a argumentação efetuada no mundo jurídico é, em grande parte, uma argumentação sobre fatos, enquanto a teoria padrão se ocupa, quase com exclusividade com questões normativas. A necessidade de que a argumentação jurídica dê conta de enfrentar questões de fato, demanda a sua aproximação com a argumentação que se desenvolvem em outros campos, como a argumentação científica, e também com a Sociologia do Direito, no seu aspecto de investigações do tipo empírico (ATIENZA, 2017, p. 255).

Os problemas teóricos ou práticos, hipotéticos ou não, são o motor para o surgimento da argumentação, ao exigirem que se encontrem soluções ou respostas. Por isso, o estudo da argumentação jurídica se vincula ao contexto da resolução de controvérsias ou problemas que exijam, não apenas o ato de decidir, mas a sua justificação (argumentação).

Outro aspecto, negligenciado pela teoria padrão, é o de que a teoria da argumentação não deve ser limitar aos raciocínios produzidos na elaboração da dogmática jurídica e na interpretação e aplicação do Direito. A pretensão de introduzir um maior controle de racionalidade no uso dos instrumentos jurídicos demanda o estudo e aprimoramento do nível da argumentação que ocorre no âmbito da produção das normas jurídicas.

Trata-se de questão concernente ao objeto do presente trabalho. A teoria tradicional do Direito Tributário no Brasil se dedica, preponderantemente, à análise do direito tributário positivo e à sua intepretação/aplicação pelos órgãos administrativos e judiciais. É lugar comum as críticas ao grande número de normas produzidas, à complexidade do sistema normativo e a insegurança jurídica decorrente dos inúmeros conflitos na interpretação das normas jurídicas e ao caráter errático da jurisprudência tributária dos tribunais superiores.

Contudo, nessa análise, normalmente se desconsidera a importância da qualidade da produção legislativa, a qual está intrinsicamente ligada à valorização e

desenvolvimento da argumentação no processo legislativo, além do reconhecimento de que essa esfera tem características argumentativas próprias (argumentação estratégica).

Quanto mais racional e bem construída é a norma produzida, maior a possibilidade de que também seja racional e correta a argumentação produzida no seu processo de aplicação e interpretação pelos juízes, advogados, partes processuais e doutrinadores (ATIENZA, 2017, p. 256).

No contexto da aplicação do Direito, a teoria padrão da argumentação jurídica considera exclusivamente o processo de "adjudicação", desconsiderando de que, com frequência, a resolução de problemas jurídicos é resultado de uma mediação ou negociação. Através de um procedimento que não se limita a aplicação das normas, o que demanda a construção de um modelo de racionalidade prática que combine a racionalidade discursiva com a racionalidade estratégica (direcionada ao convencimento e à construção de consensos e compromissos).

Por fim, Atienza critica a teoria padrão da argumentação jurídica por não ter elaborado um procedimento capaz de representar como os juristas, de fato, fundamentam as suas decisões. O que demanda, na sua visão, por um método que dê conta dos aspectos sintáticos e semânticos da argumentação e não se limite a estabelecer critérios mínimos de correção. Os critérios de correção somente permitem destacar como irracionais determinados tipos de argumentos ou de decisões, o que é insuficiente para a resolução de casos difíceis, nos quais se apresentam como possíveis e racionais mais de um tipo de solução.

1.3.3 – A proposta de Teoria da Argumentação de Manuel Atienza.

A partir da sua análise sobre o contexto da argumentação jurídica, Atienza consigna que é possível identificar três concepções ou aproximações básicas da argumentação: material, formal e pragmática. A distinção dessas concepções está na correlação entre a diversidade de situações (problemas) com que normalmente se depara o operador do Direito e a forma de utilização da argumentação (ATIENZA, 2017, p. 39).

A concepção formal enxerga a argumentação como uma série de enunciados cuja concatenação lógica leva à conclusão, sem que se façam questionamentos sobre o conteúdo ou verdade das premissas e da conclusão. Centra-se não na argumentação como atividade, mas sim como resultado lógico. Vincula-se à concepção característica da lógica formal, no contexto do silogismo subsuntivo, através do qual um raciocínio assume essa

forma se for logicamente (formalmente) correto, mesmo que não seja um raciocínio sólido ou persuasivo.

A concepção material, por outro lado, tem como base a análise daquilo que torna os enunciados verdadeiros ou corretos, os fatos naturais ou institucionais a que se referem esses enunciados. Nesse âmbito, o mais relevante se encontra nas premissas (razões para se acreditar em algo ou realizar uma ação) e nas conclusões, ao invés do caráter lógico-formal da inferência. Assim, a qualidade da argumentação, ainda que pressupondo a correção formal, está no cumprimento de certas condições de caráter substantivo, como aquelas encontradas na "lógica material" de Recasens Siches, na tópica de Viehweg ou na teoria interpretativa do Direito de Dworkin (ATIENZA, 2017, p. 39-40).

Ao contrário da concepção formal, que traz a completa abstração do conteúdo das premissas e dos argumentos vinculados, a concepção material demanda a análise dos elementos materiais da argumentação, de forma geral e sistémica. Exige-se a apresentação de boas razões em face do caso ou problema concreto ou teórico sob avaliação.

A concepção material da argumentação traz instrumental aderente à visão pós-positivista do Direito, ao desvincular a aplicação da norma do mero silogismo legal (norma-fato-conclusão) privilegiando o elemento valorativo da norma e a sua vinculação com os princípios, objetivos e fundamentos deduzíveis do texto constitucional (BRAATZ, 2007, p. 144).

Na concepção pragmática, por sua vez, valoriza-se a argumentação vista como atividade, interação que leva a determinado resultado, valorizando o caráter retórico. A argumentação enquanto um ato de linguagem complexo privilegia a pragmática, sendo desencadeado por problemas como o de se obter a persuasão de uma plateia, a interação com outras pessoas visando se chegar a um acordo para a resolução de um problema teórico ou prático (ATIENZA, 2017, p. 40).

Segundo Atienza, no caso do Direito, cada uma dessas concepções se interliga a algum valor básico dos sistemas jurídicos. A concepção formal com o valor da certeza, a material, com os valores da verdade e da justiça, e a pragmática, com a aceitabilidade e o consenso. Uma teoria da argumentação deve fazer a sua integração, não as considerando como concepções unilaterais, mas como dimensões que podem ter maior ou menor peso, a depender do contexto ou perspectiva (ATIENZA, 2017, p. 43).

Não é possível reduzir a argumentação jurídica a uma dessas concepções, como a pragmática, já que se vincula a vários contextos, e que desempenha funções e objetivos

diferentes. É o caso do juiz, que ao decidir, não está orientado pela busca da persuasão e sim pela da melhor justificação em face da situação concreta. Isso não importa que a retórica e a dialética sejam descartáveis ou não relevantes, tendo em vista o papel que têm na atividade argumentativa, notadamente na forma de se argumentar. Isso que leva Atienza à afirmação de que a teoria da argumentação jurídica deve cumprir, basicamente, três funções: "a primeira e de caráter teórico ou cognoscitivo, a segunda tem uma natureza prática ou técnica, e a terceira poderia ser qualificada de política ou moral. " (ATIENZA, 2016, p. 269).

Sobre a função prática ou técnica da argumentação jurídica, explicita Atienza:

> Por função prática ou técnica da argumentação jurídica, entendo basicamente que esta deva ser capaz de oferecer uma orientação útil nas tarefas de produzir, interpretar e aplicar o direito. Para que uma teoria da argumentação jurídica possa cumprir essa função de caráter instrumental (dirigida tantos aos práticos do Direito quanto aos cultivadores da dogmática jurídica), ela terá de poder oferecer um método que permita reconstruir o processo real da argumentação, além de uma série de critérios para fazer um julgamento sobre a sua correção; como se acaba de indicar, essa é uma tarefa que, em considerável medida, ainda está para ser cumprida. (ATIENZA, 2016, p. 270-271).

Sobre os tipos de argumentação, é relevante a diferenciação entre os raciocínios teóricos, dirigidos ao conhecimento e no qual as premissas e a conclusão são enunciados descritivos; e os raciocínios práticos, dirigidos à ação, em que uma das premissas e a conclusão são normas ou interesses e têm uma dimensão prática, vinculados à alguma forma de modificação da realidade.

O raciocínio jurídico, destaca Atienza, é essencialmente um tipo de raciocínio prático, anda que nele figurem (e podem ser decisivos) elementos ou fragmentos do raciocínio teórico. Trata-se de um raciocínio direcionado a justificar ações, seja no contexto da justificação instrumental ou técnica (meio necessário e adequado a satisfazer um interesse) ou a justificação em sentido estrito, que se baseia em normas (normas deônticas) ou valores, caso do raciocínio judicial ou argumentação moral. As normas e os valores se diferenciam dos interesses, preferências e desejos, por terem uma dimensão objetiva, já que a sua avaliação não se limita à questão de sua existência, mas sim à de sua validade (ATIENZA, 2017, p. 73).

Esse contexto permite a diferenciação da argumentação, no que se refere à atividade dos juízes, que não podem atuar instrumentalmente, uma vez que não podem perseguir propósitos alheios às normas e aos valores do seu sistema jurídico. Situação

diferente se visualiza em outros âmbitos do Direito, nos quais o raciocínio prático de tipo instrumental desempenha grande importância, caso dos advogados e legisladores. Mesmo nesses âmbitos não é inexistente a presença ou necessidade do elemento justificativo, tendo em vista que a busca de determinados objetivos pelo legislador não pode transbordar os limites dados pelas normas e valores constitucionais, da mesma forma que os advogados, apesar utilizarem do raciocínio e da argumentação na busca da consecução dos interesses dos seus clientes, encontram limites no sistema processual e no código de conduta da sua atividade, entre outros.

Atienza inova no que se refere à avaliação da atividade legislativa, ao trazer o foco da legislação a partir da perspectiva da argumentação jurídica, propondo-se a refletir sobre parâmetros para análise e avaliação da argumentação legislativa, considerando que estas peculiaridades da argumentação desenvolvida no processo de elaboração normativa tornam, para o seu estudo, inapropriados e ineficazes os instrumentos conceituais desenvolvidos nas últimas décadas pelos teóricos da argumentação.

Isso porque a teoria geral e as diversas dogmáticas têm abordado, majoritariamente, o fenômeno da legislação quase que exclusivamente pela ótica das fontes do Direito ou dos aspectos procedimentais, meramente formais, do processo legislativo. O que decorre da visão limitada e limitante de que o método de legislar, as interações e o conteúdo dos debates legislativas e o próprio conteúdo da legislação seriam questões pertencentes exclusivamente ao campo da política ou ética.

Para o professor espanhol, as grandes diferenças existentes entre as figuras do juiz e do legislador moderno (pós codificações), com status normativos muito distintos, explicam porque os instrumentos conceituais elaborados nas últimas décadas pela teoria da argumentação jurídica não são aptos a dar conta da argumentação legislativa.

Os juízes são funcionários públicos, estáveis, independentes, sem responsabilidade política e especializados na matéria jurídica. Os legisladores, por sua vez, são obrigatoriamente vinculados a uma organização política, representam interesses de algum setor, classe social ou ideologia, não tem a exigência de qualquer conhecimento jurídico específico e atuam de maneira mais ou menos ocasional (mandatos).

As grandes diferenças dos contextos em que desempenham suas funções implicam em estarem vinculados a diferentes deveres funcionais. Os juízes estão vinculados aos princípios que informam a atividade jurisdicional, principalmente a imparcialidade e a independência, e à obrigação de motivar as suas decisões, trazendo argumentos que justifiquem, em termos lógico-valorativos, a opção tomada. Já os legisladores não estão

submetidos a tais obrigações, estando a sua atuação voltada para obter os objetivos (fins sociais) a que se relaciona o seu mandato, com a expectativa de que isso seja efetuado com alguma coerência ideológica, disciplina e habilidade política (ATIENZA, 2017, p. 176-183).

Esse contexto afasta o legislador do "código deôntico" que informa a atuação do juiz, determinado pelos princípios da independência, da imparcialidade e do dever de motivar as suas decisões.

Da mesma forma, existem grandes diferenças nos respectivos modelos operativos. A organização judiciária apresenta desenho que trabalha no sentido da obtenção de decisões consensuais, pela via deliberativa, tendo em vista a homogeneidade de seus membros, a hierarquização, a inexistência, em geral, de iniciativa sobre a matéria a ser deliberada e a existência de um sistema recursal.

Diferentemente, os modernos órgãos legislativos são numerosos, não havendo homogeneidade entre seus integrantes, dos quais também não se espera que desenvolvam vínculos estreitos da mesma forma que é usual existir entre os membros de um mesmo tribunal. Tendo em vista a sua natureza, a atividade legislativa é mais apta a gerir o dissenso, sendo esperada capacidade de se chegar a acordos razoáveis (no contexto discurso racional, vinculado a debates e negociações), possuindo uma amplíssima possibilidade de iniciativa para a definição dos temas que serão discutidos e deliberados.

Tal contexto, segundo Atienza, não significa que a "racionalidade" legislativa deva ser considerada inferior à judicial. No entanto, trata-se de uma racionalidade distinta e que não pode ser considerada como um "caso especial" do discurso prático racional"[34] (ATIENZA, 2017 p. 177).

[34] "Ao pensar dessa forma, Atienza expõe sua discordância quanto à chamada "tese do caso especial" de Robert Alexy, cujo núcleo consiste na ideia de que a argumentação jurídica, tomada em toda a sua extensão, seja um caso especial da argumentação prática em geral. Consequentemente, as regras do discurso prático racional teriam que operar como ideais regulativos também nessa seara. Para Alexy, tais regras precisam ser aplicadas na maior medida possível, dentro das possibilidades. Para Atienza, no entanto, a argumentação jurídica é uma prática social complexa, na qual concorrem diversos tipos de diálogos e onde, dependendo do contexto que se trate, as regras do diálogo racional não cumprem sempre o mesmo papel. E mais, em determinados jogos jurídicos argumentativos não se aplicam determinadas obrigações – como a obrigação de sinceridade na argumentação legislativa, conforme o entendimento de Atienza, – ou implicam regras específicas adicionais não contidas na teoria de Alexy, como a racionalidade estratégica que costuma vir misturada nos processos de negociação e mediação. Essas características, portanto, contradiriam a tese docaso especial, e não se poderia falar em uma relação gênero-espécie (discurso prático-discurso jurídico), mas sim de tipo diferente." (NASCIMENTO, 2018, p. 178-17).

Essas diferenças explicam porque os tipos característicos de argumentação são distintos, para o âmbito judicial e legislativo. O esquema básico da argumentação judicial é a subsunção e, excepcionalmente, a ponderação. Diferentemente da argumentação legislativa que está mais vinculado ao raciocínio de meio-fim, com destaque para a ponderação, com grande grau de discricionariedade dos legisladores. Também são distintos os critérios de avaliação dos argumentos, já que na argumentação legislativa, diversamente com o que ocorre na judicial, não tem sentido a ideia de resposta correta (lei como opção em face de várias soluções possíveis) e a coerência não tem papel central (ATIENZA, 2017, p. 178).

Atienza se destaca pela importância que outorga ao processo legislativo e à sua vinculação a pressupostos próprios de racionalidade (racionalidade legislativa), tendo em vista que vincula a possibilidade de se alcançar a racionalidade jurisdicional à prévia racionalidade do processo de produção da lei, já que a *"*racionalidade legislativa – o al menos, cierto grado de racionalidade legislativa – es un presupuesto necesario para poder hablar de racionalidad en la aplicación del Derecho*."* (ATIENZA, 1991, p. 29).

A compreensão do processo legislativo é extremamente relevante, consoante a visão de Atienza de que a produção das leis decorre de uma série de interações que ocorrem entre distintos elementos: editores (autores da norma), destinatários (aqueles a quem a norma se dirige), sistema jurídico (conjunto de normas a que se insere a nova lei), fins (objetivos ou metas perseguidos pela edição da nova lei) e valores (as ideias que sustentam a lei), as quais ocorrem em diferentes fases, a pré-legislativa, a legislativa e a pós-legislativa.

Atienza, tendo em vista as três concepções nas quais enxerga a argumentação jurídica (formal, material e pragmática), consigna que a avaliação da argumentação legislativa é uma atividade complexa que demanda um esquema que consiga trabalhar com o contexto de que o processo legislativo ocorre com a participação de diversos atores que efetuam diversas "jogadas" (atos de linguagem de caráter argumentativo), em vários momentos do processo legislativo, incluindo as fases pré e pós-legislativa". O que permite distinguir as diferenças nesse iter, com uma fase de abertura da discussão, outra de debates e confrontos de argumentos e uma final de deliberação e encerramento.

E nesse contexto, insere a sua teoria dos níveis de racionalidade legislativa, como ferramenta para se trabalhar com a maior complexidade da atividade legislativa, se comparada à judicial. Inclusive, considerando-se as diferenças de critérios, já que as decisões judicias estão orientadas ao sistema jurídico (com o qual devem guardar

coerência), enquanto a argumentação legislativa se orienta na direção do sistema social e não para o sistema jurídico.

Por estar voltada para o sistema social, a argumentação legislativa tem a característica de que a busca da persuasão não se dirige unicamente às partes do debate, mas tem forte direcionamento para fora, visando o convencimento da opinião pública. O que permite jogadas de marketing, o uso de argumentos falaciosos, a mentira estratégica, entre outros mecanismos que tendem a reduzir o uso e a importância do elemento do raciocínio racional. O que, na visão de Atienza, leva ao contexto de que o uso da razão prática e da razão pública, nas sociedades modernas, se situe cada vez mais nos Tribunais e não nos Parlamentos (ATIENZA, 2017, p. 181).

A construção de uma ferramenta instrumental que possa introduzir e avaliar o grau de racionalidade tanto do processo legislativo quanto do seu produto, traz enorme relevância à teoria da racionalidade legislativa, já que dota não só os operadores do Direito, mas também os legisladores, de um instrumento de avaliação racional que pode contribuir em muito para a busca de um processo legislativo e de uma legislação, mais racionais.

A partir dos níveis de racionalidade e as respectivas questões que geram, viabiliza-se a construção de uma tipologia dos argumentos legislativos a partir das seguintes perguntas[35]:

1) A lei em questão tem forma linguisticamente adequada? (Está assegurada a sua comunicabilidade)?
2) É sistemática? (Abstém-se de criar lacunas e contradições?)
3) É eficaz, (É possível prever o cumprimento para os seus destinatários?)
4) É efetiva (Seriam alcançados os objetivos planejados?)
5) É axiologicamente adequada? (Está de acordo com os princípios constitucionais e outros critérios morais pertinentes?)
6) É eficiente? (Alcança os objetivos anteriores a custo satisfatório?)

Na avaliação de uma argumentação legislativa, o mais importante não é seu resultado, mas o processo, as discussões que ocorrem no Legislativo, notadamente nas Comissões e no Plenário. O que permite a análise dos fragmentos de argumentação trazidos em cada momento dos debates, pelos diversos intervenientes. Já que em cada uma das fases do processo legislativo o ponto de vista argumentativo é diferente, com

[35] ATIENZA, 2004, p. 105, apud, NASCIMENTO, 2019, p. 58.

características próprias e diversos papéis desempenhados pelos participantes, que são modulados em face de questões como quais sãos os objetivos pretendidos pela argumentação, que são os principais destinatários do discurso, qual o âmbito possível de comunicação, a importância de cada tipo de deliberação, etc.

Trazendo para as concepções da argumentação jurídica, a argumentação legislativa se baseia em raciocínios centrados em relações de causalidade, seguindo esquemas do tipo indutivo, uma vez que predominam nos Parlamentos argumentos baseados na estrutura do real, com o estabelecimento de nexos causais, o argumento pragmático, de meios e fins.

No plano geral, prevalece o fato de que a argumentação legislativa se destina a justificar normas gerais que serão aplicadas no futuro (ao contrário da argumentação judicial que se orienta mais para a aplicação do Direito em face de situações já ocorridas). E para terem a capacidade de orientar a conduta humana a ser executada, o conteúdo e estrutura da lei deve ser racional em termos de capacidade de comunicabilidade, sistematicidade em face do ordenamento, aceitabilidade pelos destinatários, viabilidade de atingir os fins a que se propõe e se adequar aos valores jurídicos que a justificam.

No que se refere à perspectiva pragmática, os elementos dialéticos e retóricos possuem grande importância. A dialética parlamentar apresenta características próprias, entre outros motivos, porque não exige que os debatedores estejam (ou estejam parcialmente) em igualdade de condições. Os destinatários dos argumentos, considerando os demais parlamentares, não possuem a obrigação de imparcialidade na avaliação dos argumentos e de justificação de seus votos, sendo que em muitas situações não é possível nem ao menos afirmar que possuem uma noção razoável sobre o tema em debate e deliberação. A sua retórica, por outro lado, não se exerce unicamente visando a persuasão interna, dos demais membros do Parlamento, mas também, ou em muitas situações, para um público externo (eleitores), a quem busca persuadir. O que leva ao uso de slogans propagandísticos, argumentos de senso comum, etc., com a redução da racionalidade da argumentação a um patamar muito reduzido (ATIENZA, 2017, p. 181).

Muito relevante a avaliação da forma como se constrói o aspecto retórico da argumentação legislativa e como isso contribui para aspectos de "irracionalidade" se apresentem, com regularidade, no processo legislativo e na construção da lei. A necessidade de persuasão com elementos externos ao Parlamento, abrangendo diferentes forças políticas e grupos de interesses, levam à necessidade de um processo mais amplo de negociação e convencimento, para obtenção de níveis de apoio social, o que tende a

colocar em primeiro plano táticas de propaganda, em detrimento dos argumentos de caráter "racional" (ATIENZA, 2004, p. 109).

O jurista espanhol identifica também outras questões que introduziriam elementos de irracionalidade à argumentação legislativa, mesmo considerando-os como inevitáveis no processo legislativo, como a limitação do tempo disponível para a discussão parlamentar, a restrição à participação dos cidadãos e grupos de interessados, o fato de que nem sempre o interesse público é o principal motor que impulsiona a atividade dos parlamentares, já que existem interesses partidários e ideológicos, que preponderam, entre outros.

Em face dos elementos que induzem à irracionalidade do processo legislativo, Atienza entende que existem correções que poderiam ser efetuadas, a partir da sua análise do sistema espanhol (mas são considerações aplicáveis em termos gerais aos processos legislativos, na nossa opinião), como o maior protagonismo do debate no Plenário, ao contrário do que ocorre nas Comissões, para viabilizar a participação de todos os parlamentares, principalmente aqueles pertencentes às forças políticas minoritárias; e o fim da prática da disciplina de voto (NASCIMENTO, 2019, p. 60).

A partir da visão do raciocínio jurídico como raciocínio prático e do Direito como técnica de controle social, de Atienza, insere-se a argumentação legislativa no contexto da construção do Direito "em ação", em que as normas são elaboradas e os seus conteúdos definidos visando o alcance de objetivos predeterminados. Isso modula a argumentação legislativa, com a preponderância da instrumentalidade, mesmo quanto à execução dos raciocínios teóricos dos legisladores vinculados ao processo de pensar a lei (identificação do problema ou demanda social, análise das causas, alternativas de solução, definição de conteúdos propensos a gerar os objetivos pretendidos).

Em termos de uma teoria da argumentação legislativa e de construção de instrumentos para avaliação crítica e instrumentos para a busca do processo legislativo e do seu produto final (a lei), Atienza trabalha a diferenciação entre raciocínio jurídico e raciocínio judicial. O raciocínio jurídico é mais amplo, por abarcar outros âmbitos da atividade jurídica, que comportam argumentações com características próprias, e diversas do raciocínio utilizado para a prolação da decisão judicial, como é o caso das argumentações legislativa, dogmática e da advocacia. E nesse contexto insere-se a discordância de Atienza com Robert Alexy e da sua defesa de que o discurso jurídico é um caso especial do discurso prático geral e de que todos os contextos da argumentação jurídica compartilhariam da pretensão de correção.

A noção de racionalidade técnico-instrumental tem um caráter manifestamente limitado, já que renuncia da análise sobre a racionalidade dos fins envolvidos. Ou seja, considera-se que a persecução dos fins últimos, que justificariam ou não o tema avaliado, não seria assunto pertinente à racionalidade instrumental. No contexto da razão prática em sentido forte, aceita-se que os fins últimos podem e devem ser objeto de deliberação e discussão racional e não simplesmente servir de premissas para raciocínios práticos. Entretanto, sustentar o caráter prático da razão não implica ignorar que a racionalidade também tem limites, em termos de valores últimos, não sendo absolutos ou incontestáveis. Diferentemente do entendimento dos autores jusnaturalistas (ATIENZA, 1989, p. 87-88).

Atienza considera que é possível conciliar a postura realista, que reconhece a existência de outras formas também racionais de argumentação dialética, com a atribuição de certas prioridades ao discurso racional. O diálogo racional permite justificar a existência de outros jogos dialéticos, cujas regras não pertencem ao discurso crítico racional, mas que podem justificar a partir dele. Diferentemente do entendimento de Alexy, no sentido de que a argumentação jurídica em seus diversos contextos (não apenas a argumentação judicial), é um caso especial da argumentação prática racional.

Considerando-se, para tanto, o discurso prático racional como aquele em que a argumentação às regras e formas necessárias para que todos os participantes tenham iguais capacidades e oportunidades para argumentar, fazendo todos um esforço comum e sincero para o alcance de um entendimento sobre a decisão mais correta, em face da situação avaliada (BUSTAMANTE, 2017, p.46).

Para Atienza, a tese de Alexy parece supor que as regras do discurso prático racional definiriam uma espécie de "super jogo" que conteria, de forma muito abstrata, a todas as regras dos outros jogos argumentativos. O que supõe adotar uma postura excessivamente idealizada e que não permite uma análise, uma avaliação ou desenvolvimento adequado das argumentações que ocorrem em muitos contextos jurídicos e sociais, como o legislativo e a argumentação dos advogados (ATIENZA, 2006, p. 269-270).

No caso do processo legislativo, não haveria esse compromisso de esforço comum em busca da melhor solução, já que nele predomina o conflito de interesses entre os participantes. No contexto da disputa político-parlamentar, o debate estaria marcado pela orientação dos parlamentares na busca do êxito em face dos seus objetivos, com a abertura

para negociações e acordos que não se seriam compatíveis com a visão de uma racionalidade discursiva idealizada.

Thomas Bustamante, em artigo no qual avalia as críticas de Atienza à teoria de Alexy de que a argumentação jurídica é um caso especial de discurso racional, vinculada à pretensão de correção, apresenta a sua discordância. Nas suas palavras:

> Esta multiplicidad de contextos de la argumentación jurídica no implica, sin embargo, ni que en el razonamiento judicial não exista cualquier espacio para consideraciones estratégicas ou análisis pragmático sobre la consecuencias de una cierta intepretación y aplicación del derecho, ni tampoco que en el ámbito del razionamento legislativo só existan estos tipos de consideraciones, sin cualquier peso para las razones del discurso práctico general. (BUSTAMANTE, 2017, p. 46)

Bustamante, apesar de enxergar plausibilidade na tese de Atienza de que a atividade argumentativa no âmbito legislativo demanda o desenvolvimento de *standards* e regras específicas pela teoria da argumentação, com a análise das exigências de racionalidade desse contexto argumentativo, entende que o legislador também está vinculado à pretensão de correção ou obrigação de sinceridade, mas com menor intensidade. A circunstância de que os componentes pragmático e estratégico terem maior peso na atividade legislativa, em comparação com a argumentação judicial, não implica que esteja fora do campo de aplicação das regras do discurso prático geral. Para Bustamante, não é evidente que a visão de Alexy de que todos os âmbitos de argumentação jurídica se submetem às regras e formas do discurso prático geral. A diferença entre esses diversos âmbitos – razões judiciais, dos advogados, dos legisladores e da dogmática jurídica, estaria unicamente na ênfase que se coloca nas diferentes regras e formas de argumentação em cada um dos contextos de produção e refutação de razões juridicamente relevantes. O problema, então, não estaria no fato das razões dos advogados e dos legisladores, que também cabem no raciocínio judicial, mas sim na força e eficácia dessas razões em face dos argumentos éticos, morais e jurídico-formais que se encontram envolvidas no todo da argumentação (BUSTAMANTE, 2017, p. 53).

As críticas de Atienza se inserem no quadro mais amplo de sua visão de que a teoria majoritária da argumentação jurídica apresenta a deficiência de trabalhar praticamente de forma exclusiva com o contexto da argumentação produzida nos momentos de interpretação e aplicação do Direito. Desconsiderando as especificidades da argumentação produzida no processo de elaboração das normas ou buscando um

enquadramento forçado desse tipo específico de diálogo argumentativo às formas e regras da argumentação judicial.

A argumentação legislativa apresenta características muito próprias, vinculadas à natureza, interesses e formas de inserção nos processos legislativos dos seus diversos atores, tendo em vista, também as diferentes fases (pré-legislativa, legislativa e pós legislativa).

O diálogo argumentativo dos parlamentares, conforme explicita com precisão Atienza, tem forte característica instrumental, pela natureza da atividade política, voltada à defesa de ideologias e interesses diversos (partidários, setoriais e individuais). A busca principal do êxito na persuasão dos demais parlamentares (e também destinatários do discurso, externos ao parlamento) traz características diferentes de racionalidade, decorrente da maior complexidade não só das relações e interesses envolvidos, mas também porque a construção da lei pressupõe a avaliação de problemas, suas causas e efeitos, e objetivos a serem alcançados pela intervenção normativa, que possuem elevado grau de incerteza e mesmo de subjetividade.

Por isso a grande relevância da obra do jurista espanhol, que traz ao primeiro plano de análise a importância da racionalidade e da argumentação legislativa no processo de elaboração das leis, reconhecendo que parcela relevante dos problemas modernos no que se refere à qualidade, sistematicidade, eficácia e aderência da legislação aos valores constitucionais decorrem do déficit de racionalidade procedimental e argumentativa na atividade parlamentar.

Roberta Simões Nascimento, ao mesmo tempo que reconhece que as ideias de Atienza são extremamente sofisticadas e expõe uma das visões mais complexas e completas sobre a racionalidade da atividade legislativa, com a inédita abordagem através do enfoque argumentativo, apresenta a crítica de que se trata de uma teoria muito mais analítica do que normativa, na medida em que não tem no seu foco de reflexão a avaliação do que deve ser feito concretamente para se avançar na construção de uma legislação mais racional, de melhor qualidade (NASCIMENTO, 2019, p. 67).

Consigna a estudiosa da teoria da argumentação e racionalidade legislativa:

> Na linha do que já se explicou aqui, pode-se dizer que as categorias de Manuel Atienza funcionam mais do ponto de vista analítico, com algum papel de vetor (ou ideal normativo, regulativo, em um sentido fraco, como critérios para serem levados em conta no momento da elaboração legislativa). Sem dúvida, o maior proveito dos níveis de racionalidade comentados está na sua utilidade para avaliar (sobretudo ex post) o grau

> de qualidade da legislação (e da argumentação legislativa respectivamente envolvida). Tais racionalidades são, portanto, graduais e complementares, de modo que os níveis menores em alguma (s) das categorias podem não afetar a racionalidade da lei em uma avaliação global, a qual deve considerar sobretudo a eficácia e efetividade no alcance dos seus objetivos. (NASCIMENTO, 2019, p. 67)

Na conferência "A model for the analysis of legislative reasoning", conforme explicita Roberta Nascimento, Manuel Atienza buscou, pela primeira vez, desenvolver um "esquema" para a análise de casos legislativos concretos, o que denomina de estudos empírico, a partir da a sua avaliação de duas normas espanholas[36]. A partir da análise efetuada com base numa amostra fática muito pequena, Atienza traz alguns apontamentos de caráter conclusivo, com o reconhecimento de que alguns argumentos deduzidos no processo legislativo podem apresentar ambiguidades em relação aos cincos níveis de racionalidade, e que o juízo sobre a menor ou maior bondade da lei tem que ser feito de forma integrada e não segregada no que se refere aos referidos níveis, considerando-se que a atividade legislativa vincula-se à pretensão de ser alcançado determinado objetivo social (razões teleológicas), de forma justificada (razões axiológicas), alcançado através de correta comunicação formal (razões linguísticas), mantendo a coerência sistémica (razões sistemáticas) e que viabilizem ações que sejam pertinentes aos alcance do objetivo (razões pragmáticas) (NASCIMENTO, 2019, p. 65-66.).

Nesse contexto, Atienza reitera a importância de que se tenham mais estudos que se lancem à análise empírica da realidade existente para a identificação do *modus operandi* mais presente na argumentação legislativa. Apresenta como questão de grande relevância, nessa análise, o foco na detecção de falácias, principalmente as informacionais, uma vez que na argumentação legislativa, os elementos dialéticos e retóricos são de máxima importância.

Na conferência analisada por Roberta Nascimento, Manuel Atienza propõe um modelo para análise e avaliação de uma argumentação produzida numa assembleia legislativa, composto dos seguintes pontos:

> 1) exposição das circunstâncias nas quais se insere a iniciativa parlamentar (condições políticas, sociais, que explicam a existência do problema); 2) identificação dos pontos fundamentais da discussão; 3)

[36] Ley Orgánica 11/2015 para reforzar la protección de las menores y mujeres con capacidad modificada judicialmente en la interrupción voluntaria del embarazo. Ley Orgánica 4/2015 de protección de la seguridade ciudadania.

> identificações das razões a favor e contra cada um dos pontos; 4) representação eventual mediante diagrama de flechas, os quais podemse referir ao conjunto de uma argumentação ou a algum fragmento (esses passo seria opcional); 5) exame, pormenorizado, conforme o caso, do(s) argumentos(s) que tenha(m) desempenhado papel central no debate e, dependendo do tipo de argumento, das perguntas críticas; 6) identificação dos elementos retóricos: o tipo de linguagem usado, as técnicas retoricas a que se recorre, as características do orador e do auditório, o papel da opinião pública; 8) detecção e análise das falácias que tenham surgido durante o debate; e 9) avaliação do conjunto de toda a argumentação. (NASCIMENTO, 2019, p. 66)

Efetivamente, a teoria da argumentação e racionalidade legislativa de Manuel Atienza apresenta um caráter mais analítico, com a construção de pressupostos e instrumentos para avaliação do conteúdo da argumentação desenvolvidas nos parlamentos e da qualidade (racionalidade) da produção legislativa, considerando a lei positivada. Questões referentes a aspectos que influenciam diretamente a produção legislativa, a sua vinculação à racionalidade e a qualidade do seu produto final, como as estratégias e objetivos políticos (muitas vezes mascarados nos debates), a preponderância da força do Poder Executivo, o trabalho das assessorias e da tecnoburocracia, as influências externas (como a força dos lobbies organizados, a pressão da mídia e de setores corporativos de forte influência nos parlamentos), os bloqueios e boicotes institucionais à efetividade da normas, entre outros temas de enorme importância no tema da análise da legislação realmente não são desenvolvidos com a profundidade que demandam, na obra do jurista espanhol.

Mas isso não retira a sua importância e sofisticação teórica e aplicabilidade no que se refere a problemática que envolve o processo legislativo, a qualidade da lei e a necessidade de buscar recuperar a sua relevância como meio de regulação da conduta humana através da construção, via o debate democrático e racional, do conteúdo normativo.

Os cinco níveis de racionalidade legislativa, cujo conteúdo normativo e aplicabilidade em face do processo legislativo em concreto foram muito bem elaborados por Atienza, ao construírem um modelo em que as respectivas perspectivas se intercruzam de forma dinâmica e circular, com aplicabilidade nas diferentes fases (pré-legislativa, legislativa e pós-legislativa), e permitem a avaliação da racionalidade ampla da lei, considerando-se o impulso que levou a sua criação, os argumentos que definiram a sua aprovação, o seu conteúdo, a forma como é aplicada e os efeitos que gera na prática. Isso

considerando não apenas a análise isolada da lei, mas também de um conjunto normativo referente a determinado tema ou campo do direito (FILHO, 2018, p. 149).

Os modelos analíticos formulados por Atienza para a análise da racionalidade tanto da argumentação deduzida no processo legislativo, quanto da própria lei, são ferramentas úteis para que todos aqueles que atuam na elaboração normativa (parlamentares, assessores, burocratas, representantes de terceiros interessados, analistas políticos, juristas etc.) possam ter mecanismos para avaliação de como está se construindo a argumentação legislativa, de forma a poder direcionar a sua atuação em prol do seu incremento, como também para aqueles envolvidos na interpretação e aplicação da lei (juízes, advogados, juristas, entre outros), possam avaliar o conteúdo da norma, os objetivos e os valores a que se vinculam, como pressupostos para a sua aplicação também racional.

Na visão da Professora Gema Marcilla Cordobá, autora do livro "Racionalidad legislativa: crisis de la ley y la nueva ciencia de la legislación", Manuel Atienza apresenta uma das mais complexas da racionalidade legislativa, disponíveis na doutrina. Em comparação com a teoria de Alexy é não só mais complexa como também ambiciosa, não só porque é formulada "em positivo", mas sobretudo porque, mesmo assumindo que a racionalidade legislativa é parte da racionalidade prática geral, entende que uma teoria da racionalidade que queira ser representativa do processo legislativo real deve contemplar aspectos que não são abrangidos pelo discurso moral. Trata-se de uma concepção ampla de racionalidade jurídica aplicada que postula que o exame da qualidade da lei não pode ser efetuado exclusivamente com base em parâmetros da lógica formal, demandando a sua inserção harmoniosa no ordenamento e a sua aferição num teste mais rigoroso para aferir a sua capacidade de satisfazer outros valores, como a eficácia, efetividade, eficiência e caráter ético dos valores sobre a qual se sustenta. O seu caráter inovador deve ser destacado, ao abrir caminho para a sociologia e filosofia jurídicas, sendo ponto de referência inescapável para qualquer pessoa interessa em abordar a Teoria da Legislação como parte de uma Teoria do Direito vinculada à uma teoria da sociedade (MARCILLA, 1999).

Os trabalhos de Roberta Simões Nascimento e de João Aurino de Melo Filho são comprovações da relevância teórica e operativa da teoria de Manuel Atienza, que é utilizada como referencial e modelo operativo para que os dois juristas possam desenvolver os seus estudos sobre a racionalidade legislativa, tendo em vista, respectivamente, das legislações de proteção da mulher contra a violência de gênero no

Brasil e na Espanha e o processo de resolução de conflitos tributários no Brasil. Em ambos os casos, os autores não se limitam ao contexto dos níveis de racionalidade desenvolvido por Atienza, ampliando o seu campo de análise para outros elementos do processo legislativo ou complementando a base teórica do professor espanhol, como a relevante construção do conceito de "racionalidade política" por Roberta Nascimento, que também será utilizado como um dos elementos de análise no presente trabalho.

1.4 - Avaliações críticas à Teoria da Argumentação e racionalidade legislativa de Manuel Atienza

A teoria da Manuel Atienza influenciou a produção de diversos juristas que se dedicam aos temas da argumentação jurídica, racionalidade legislativa e teoria da legislação em geral, principalmente na Europa e na América Latina.

Como é esperado, e mesmo desejado, para uma teoria jurídica sofisticada e que apresenta relevância acadêmica, a Teoria de Atienza também é objeto de críticas, questionamentos e busca de aprofundamento ou complementação, por parte de outros teóricos.

No contexto do objeto do presente trabalho e suas limitações, não se pretende fazer uma pesquisa e análise exaustiva da repercussão da Teoria de Atienza entre os principais teóricos da argumentação e racionalidade, mas apenas pontuar algumas ponderações que são feitas, na sua análise crítica.

1.4.1 – Críticas de Alberto Calsamiglia.

Albert Calsamiglia Blancafort, ex-catedrático de Filosofía do Direito na Universidad Pompeu Fabra (Barcelona, Espanha), apresenta uma relevante análise crítica da Teoria de Manuel Atienza (CALSAMIGLIA, 1993).

Segundo o jusfilósofo espanhol, o termo racionalidade, usado por Atienza já traz um complicador para a sua teoria, devido à sua imprecisão e vagueza. Considera que o seu modelo constitui, na verdade, uma ferramenta conceitual, cujo valor da abordagem efetuada reside sobretudo no fato de oferecer questões a serem refletidas e respondidas. Nas suas palavras "No es un recetario de racionalidad, sino un instrumento que permite a quien lo utilice decidir con mayor conocimiento de causa. " (CASALMIGLIA, 1993, p. 174).

Na sua visão, a pretensão de Atienza de reconstruir a racionalidade legislativa desvinculando os níveis de racionalidades uns dos outros, não seria muito apropriada, já que não faria sentido falar de legislação racional em um sentido e não em outro. E nesse ponto centra-se o seu maior ponto de discordância, tendo em vista a segregação por Atienza entre os níveis teleológico e ético, com maior valor em termos de grau de racionalidade, para avaliação da lei, do último nível. O modelo de Atienza seria, então, simplesmente instrumental e não uma reconstrução efetiva da racionalidade legislativa, principalmente devido à não abordagem das consequências involuntárias das decisões humanas, faltando uma resposta sobre a aproximação do seu modelo à teoria da eleição racional e ao problema da racionalidade coletiva.

A discordância Calsamiglia se centra na visão de Atienza de que uma lei é eticamente racional caso seja compatível com determinado código ético, o que lhe outorgaria legitimidade. Assim, a racionalidade ética seria a justificação última da condução, da ação e da lei.

Para Calsamiglia, contudo, o mais importante de uma lei não é a declaração de princípios que oferece e sim o que consegue efetivar. Uma lei pode ter uma racionalidade ética profunda, porém se não é cumprida ou obedecida, falha no seu objetivo fundamental, uma vez que a função do legislador não é fazer declarações de princípios, mas sim dirigir a conduta e garantir direitos. O modelo de Atienza colocaria a racionalidade ética como fim e os outros níveis como instrumentos, o que não seria correto. Os demais níveis seriam componentes da racionalidade ética, porque o bom desenho ético de uma lei, por si só, não produz uma boa lei. O que a lei consegue produzir é o critério fundamental.

A partir disso, Calsamiglia traz o problema da escolha racional e da escolha coletiva vinculados à resposta da pergunta, a moralidade deve ser o único critério para legislar? Nesse ponto, avalia que Atienza tem uma visão muito obstinada, porque estabelece uma ligação muito direta entre legislação, intenção, justificação ética e resultado. Isso partindo do pressuposto de que as decisões individual e coletiva estariam intimamente relacionadas, havendo um nexo fundamental entre intenção e resultado, o que coloca a racionalidade ética num lugar privilegiado no seu modelo.

O Professor da Universidade Pompeu Fabra tem uma visão diferente. No que se refere à racionalidade ética, reconhece que uma lei é eticamente racional se está de acordo com determinado código ético. A racionalidade ética, assim, configura-se na justificação última da conduta, da ação ou da lei. Mas relativiza essa importância, já que considera que o importante da uma lei não é a declaração de princípios que oferece e sim a eficácia

que obtém. Uma lei que seja extremamente justificada em termos éticos, mas que não consegue provocar a obediência dos seus destinatários, será falha no seu objetivo fundamental. Disso advém a sua discordância do modelo de Atienza de que a racionalidade ética é o fim a ser obtido e as demais instrumentais. No que afirma que "creo que esos instrumentos son componentes de la racionalidad ética porque un muy buen diseño ético de una ley no produce una buena ley. Lo que consigue la ley es el criterio fundamental. " (CALSAMIGLIA, 1993, p. 173).

Calsamiglia também apresenta uma posição diferente de Atienza sobre a racionalidade da atividade legislativa. A justificativa ética é um elemento fundamental que ilumina o caminho para aonde se dever ir, mas por si só não resolve as questões vinculadas à atividade legislativa. Na sua opinião, existem outras questões que devem ser formulados exatamente para salvaguardar melhor os princípios éticos. Notadamente o dilema: O legislador deve atuar conforme os princípios ou as consequências? Os legisladores possuem as suas convicções, que não são declarações de princípios, e estão condicionadas ao que efetivamente conseguem obter. Para o que é demandada a análise das consequências, dos custos e dos meios. A avaliação das condutas previsíveis e das sanções ou incentivos que deve ser oferecido para se obter a eficácia da norma. São questões que devem ser avaliadas e respondidas para se justificar como a lei é posta e que determinam a maior ou menor racionalidade da lei.

Nessa linha de raciocínio fundamenta a sua discordância no modelo que dá ênfase na atuação do legislador e não no produto final da sua atividade e, mais importante, em como os cidadãos irão se portar por força do comando normativo editado. Por isso a racionalidade econômica e a racionalidade ética têm que estar conjugadas e andar juntas, não sendo possível a compartimentalização da racionalidade, já que decidir implica em definir quais políticas serão priorizadas. Quem usa recursos públicos de forma ineficiente, sem razão ou os esbanja não age moralmente.

Assim, Calsamiglia sintetiza a sua concepção de que os temas da teoria da legislação não podem ser enfrentados sem levar-se em conta o problema da legislação do ponto de vista global (criação, aplicação administrativa, aceitação dos destinatários e interpretação judicial). A eficácia da lei, normalmente, existe a vinculação de recursos, que são escassos. Os juristas quando privilegiam a racionalidade estão comparando o conteúdo da lei com um ideal ético, enquanto no mundo real se deve priorizar entre diversos conteúdos éticos possíveis.

Nesse sentido, o jurista espanhol consigna que:

> La objeción sería más global si dijéramos que la racionalidad ética es negativa. Nos indica cuál es la ley que no puede dictarse. Nos indica cuál es la injusta. Pero ¿cómo decidimos entre diversos ideales éticos? Mi argumento es que sociedades deciden y priorizan y que esta decisión no es independiente de los recursos. Los derechos no son aspiraciones sino garantias. (CALSAMIGLIA, 1993, p. 177)

A avaliação de Alberto Calsamiglia sobre a Teoria da racionalidade de Manuel Atienza é relevante, pelo seu conteúdo e também por demonstrar a complexidade do tema. A inter-relação entre os níveis pragmático, teleológico e ético da racionalidade é circular, interdependente e complementar, já que a racionalidade de uma lei se refere a estar eticamente justificada, com objetivos bem definidos e gerar o seu acatamento pelos destinatários.

Mas para isso, efetivamente exige-se que a atividade legislativa não se limite a se deliberar, definir e promulgar determinado enunciado com força de lei. Exige-se, do legislador e também das autoridades que devem atuar para que se apresentem as condições materiais para a eficácia da lei, que haja a avaliação prévia de quais são esses instrumentos humanos e materiais necessários, a forma como viabilizar a sua garantia (por exemplo, via dotação orçamentária) e o controle da aplicação dos recursos e a avaliação dos resultados.

Contudo, a Teoria da racionalidade de Manuel Atienza não desconhece essa realidade, reconhecendo a importância da análise pré-legislativa, legislativa e pós-legislativa, levando-se em conta também os níveis de racionalidade pragmático e teleológico. O fato de se tratar de um modelo de racionalidade legislativa que dá maior relevância para o aspecto valorativo do processo legislativo e do conteúdo da lei, não implica que desconsidere ou minimize o aspecto da eficácia da lei e dos efeitos reais que a sua aplicação provoca na realidade.

A ênfase dado à racionalidade ética, no nosso sentir, não reduz a validade teórica e importância instrumental do modelo de Atienza, que não pode ser considerado como hermeticamente fechado e que não se comunica com outros conhecimentos e instrumentos, principalmente da Legística. Atienza reconhece e valoriza a correlação do processo legislativo, principalmente quando vinculado a políticas públicas, à legislação orçamentária e a realidade do processo legislativo orçamentário e a importância dos instrumentos de avaliação de impacto, *ex ante* e *ex post*.

Por outro lado, a racionalidade ética efetivamente deve ter uma posição destacada na avaliação da racionalidade legislativa. A legislação deve estar orientada na consecução dos princípios constitucionais que regem, delimitam ou influem no tema a que se refere. Apesar da lei valorativamente justificada, mas ineficaz, não ser uma boa lei, como afirma Calsamiglia; uma lei eficaz, mas que não seja eticamente justificada, também não é uma boa lei, e tenderá a produzir efeitos ainda mais deletérios.

Por exemplo, a análise de determinada proposta de alteração de legislação tributária não pode ser feita apenas ou preponderamente sobre os efeitos imediatos a que se prevê sejam produzidos, mas deve avaliar primeiramente à sua adequação aos princípios constitucionais tributários e, principalmente, àqueles que devem ser privilegiados para se aprimorar o sistema tributário nacional, como o princípio da progressividade. Por exemplo, uma proposta de instituição de um benefício fiscal pode se apresentar eficaz no objetivo de privilegiar determinado segmento econômico ou social, mas ser irracional, por aumentar a regressividade do sistema. Defeito que deverá tomar o primeiro plano, para determinar a não aprovação de proposta nesse sentido, a alteração do conteúdo normativo proposto ou a revogação da lei, se já positivado.

1.4.2 – Críticas de Díez Ripollés.

José Luis Díez Ripollés, com sua obra "La racionalidad de las leys penales: teoria e práctica"[37], aborda a importância da avaliação do processo de criação das leis penais, tendo em vista que a qualidade da legislação penal é pressuposto para a sua aplicação correta[38] (NASCIMENTO, 2019, p. 70/85).

Aponta o jurista espanhol o fato de a preocupação com a produção legislativa em matéria penal ter ficado em segundo plano, já que na ótica positivista se trataria de tema da política e não do Direito. Contudo, é imprescindível que o Direito Penal retome o foco na legislação, compreendo a elaboração legislativa como um processo de decisão que deve ser direcionado para a racionalidade. Essa mudança de ótica é necessária pelas seguintes razões: a) a lei penal vem assumindo funções que lhe são estranhas, assumindo o papel de um código moral da sociedade; b) a sociedade vem cada vez mais encampando uma postura de desconfiança com a Justiça e o papel dos seus operadores;

[37] O livro possui uma edição brasileira, publicada pela Revista dos Tribunais, com tradução de Luiz Regis Prado.

[38] Uma síntese da visão de Ripollés sobre o tema é encontrada no artigo "*Presupuestos de un modelo racional de legislación penal"* (2001).

c) a improvisação e oportunismo político vem tomando campo da criação das leis (NASCIMENTO, 2019, p. 70).

Díez Ripollés trabalha a visão de racionalidade legislativa no campo penal, mas que podem ser avaliadas em termos mais amplos, no campo da racionalidade legislativa aplicável aos demais ramos do direito (*mutatis mutandis*). Destaca a importância de se delimitar um conceito de racionalidade legislativa que seja minimante útil e convincente, trazendo como ponto de partida a definição de sua capacidade de manter com um setor da realidade social uma interação coerente com os dados específicos da realidade considerada. E tendo em vista que no campo penal trabalha-se com um tipo de controle social sancionador, especifica mais o seu conceito para "es la capacidad para elaborar en el marco de ese control social una decisión legislativa atendiendo a los datos relevantes de la realidad social y jurídica sobre los que aquella incide. " (RIPOLLÉS, 2001, p. 502).

Ao trabalhar os critérios de avaliação da racionalidade legislativa, Díez Ripollés usa o modelo teórico de Manuel Atienza, o qual busca adaptar às especificidades da matéria penal.

O ponto de divergência de Díez Ripollés com o modelo de Atienza se refere à ordem de estudo dos níveis de racionalidade, que na sua visão deve ser efetuada em ordem inversa. Na sua concepção, a busca de um procedimento racional de elaboração legislativa, que não se limite a um caráter simplesmente de instrumental para a análise de normas já existe, determina que a racionalidade ética delimitaria o âmbito de aplicação dos demais níveis, com a teológica estabelecendo os objetivos a se satisfazer dentro do marco ético predeterminado, com os demais níveis se sucedendo numa ordem de projeção decrescente de instrumentalidade (RIPOLLÉS, 2001, p. 506).

Díez Ripollés, ao dar preponderância ao nível ético de racionalidade, pontifica:

> En segundo lugar, considero que a través de la racionalidad ética se saca a la luz el sistema de creencias, cultural e históricamente condicionado, que sustenta a una determinada colectividad, y en el que se ha de enmarcar necesariamente el proceder legislativo. En terminología de Habermas, se trata de identificar el mundo de la vida de los integrantes de la colectividad, aquel conjunto de actitudes vitales y principios reguladores del comportamiento que, en cuanto compartidos de forma generalizada, no están normalmente sometidos al principio del discurso sino que modulan todo actuar comunicativo. Es cierto que cambios culturales, repentinos o paulatinos pero por lo general ocurrentes en amplios intervalos temporales, pueden hacer necesario el sometimiento de tales contenidos éticos a un discurso racional, pero en todo caso darán lugar a un perfil bajo de debate, en el marco de grandes consensos y sin intereses particulares de por medio. Cada sector del ordenamiento

> jurídico dispone de sus criterios o principios éticos específicos, referidos al conjunto de interacciones con la realidad social próprio de ese sector, por más que se producirán un buen número de coincidências intersectoriales, y que todos ellos serán coherentes con los criterios éticos que inspiran al ordenamiento en su totalidad. (RIPOLLÉS, 2001, p. 507)

Ao colocar o nível ético não apenas no plano superior de importância, mas também como nível que inicia o processo de construção da racionalidade legislativa, Díez Ripollés se preocupa em dar mais concretude a esse nível, não apenas avançando em face da construção de Atienza, mas trazendo a sua vinculação ao sistema de crenças, cultural e historicamente condicionado, pertinente a determinada sociedade. Trabalha um conceito ético que não se vincula ao conceito moral, buscando na doutrina de Habermas o conceito de "mundo da vida" dos integrantes da coletividade. O nível ético estaria condicionado às convicções sociais amplamente majoritárias e teriam caráter legitimador das decisões legislativas concretas, principalmente nas situações de controvérsia com os outros níveis de racionalidade (NASCIMENTO, 2019, p. 71).

Ripollés também tem uma visão diversa de Atienza sobre o nível teleológico. Enquanto Atienza constrói esse nível em termos da definição dos objetivos sociais que devem ser alcançados pela lei, Ripollés não nega a importância desse aspecto, porém enxerga na racionalidade teleológica o momento para o debate legislativo sobre quais objetivos a que se deve vincular a lei, tendo em vista a conformação racional entre os conteúdos dos valores e princípios que desenham a racionalidade ética e os interesses particulares e dos grupos de pressão, o que permitirá a obtenção de compromissos, com o emprego decisivo do critério democrático (RIPOLLÉS, 2001, p. 509).

Trazendo a avaliação para o campo penal, Ripollés consigna que a formulação dos objetivos perseguidos pela decisão legislativa penal concreta deve determinar, ao menos, o objeto da tutela, o seu grau desejável de proteção e os correspondentes níveis de exigência de responsabilidade e as sanções aplicáveis, o que implica no desenho do nível pragmático, para que se viabilize o cumprimento espontâneo do mandamento legal, a aplicação de sanções no caso de seu incumprimento, de forma que os seus objetivos sejam alcançados e sem efeitos indesejáveis.

A visão de Díez Ripollés de que os níveis éticos e teleológico devem estar vinculados ao sistema de crenças preponderantes na sociedade considerada, com os objetivos pretendidos pela lei fixados com o prévio debate no processo legislativo, de

forma a se conformar visões e interesses díspares, apesar de voltada para a legislação penal, é pertinente aos demais campos, notadamente o tributário.

A definição ética da norma tributária, além de estar baseada nos princípios constitucionais tributários e na sua vinculação com os objetivos constitucionais mais amplos, não pode estar dissociada totalmente do estágio das "crenças tributárias" da sociedade. Caso contrário, o risco de apesar de justificada, a norma não cumprir os objetivos a que se vincula, não produzindo a pretendida mudança na realidade fático-jurídica.

Por isso a importância do debate democrático no processo legislativo, de forma que a norma seja discutida e formatada num contexto de que a sociedade, em sentido amplo, e os destinatários diretos, em sentido estrito, possam compreender a fundamentação ética da proposta. Incluindo-se a forma como se enquadra no sistema tributário e considerando-se os seus princípios e objetivos, para que o conteúdo definido seja propício a produzir os efeitos pretendidos, já que previamente validados pela sociedade. Visão que se coaduna com a do filósofo alemão Jürgen Habermas e a sua teoria discursiva do Direito, com a vinculação da legitimidade do ordenamento jurídico à processos de validação discursiva, que contem com a efetiva participação de todos os afetados pelas normas instituídas.

No modelo operativo construído por Atienza, a racionalidade legislativa pressupõe a interrelação entre os cinco níveis de racionalidade, sendo uma regra útil para viabilização dessa aplicação integrada, no caso de conflito, a de que os níveis superiores (níveis ético e teleológico) se sobrepõem aos inferiores (pragmático, jurídico-formal e linguístico), com a preponderância final do nível ético. Ripollés, contudo, entende que essa regra deve ser relativizada, já que deve ser objetivo principal, o alcance de um equilíbrio ótimo entre os níveis, de modo que nunca a aplicação de um nível leve à total anulação de outro ou outros. Em situações que esse objetivo se apresentar extremamente difícil ou complexo de se implementar, deve-se buscar no critério democrático as balizas para definir quais perdas de racionalidade são socialmente assimiláveis ou não (RIPOLLÉS, 2001, p. 512).

Sobre a visão de Diéz Ripollés sobre o processo legislativo e o critério democrático, comenta Roberta Simões Nascimento:

> Assim, o critério democrático é que deve ser a fonte de legitimidade das decisões políticas. Mais uma vez seguindo Habermas (especialmente a

> tese da autolegislação, a conjunto de processos institucionais de formação da vontade legislativa e de processos informais de comunicação), Díez Ripollés defende a remissão à opinião pública, em uma sociedade civil fundada sobre uma rede de associações espontâneas, apoiada em direitos fundamentais de associação, reunião, liberdade de expressão, que reflitam o pluralismo social. Sem prejuízo de outros instrumentos formais (consulta direta à população), defende o recurso a métodos demoscópicos, especialmente as sondagens e pesquisas de opinião, como meios confiáveis, sem dispensar a necessidade de aperfeiçoamentos metodológicos para evitar os condicionamentos de resultados e os controles institucionalizados de formação da vontade coletiva, justamente para fechar as portas do populismo. Para Díez Ripollés, o critério democrático, ademais, é mais sensível às garantias individuais. (NASCIMENTO, 2019, p. 83)

No Brasil, não se visualiza grande interesse na avaliação do grau de discursividade do debate das proposições legislativas em matéria tributária e muito menos sobre o nível de representatividade das autoridades legislativas e executivas em face dos cidadãos, no que se refere às políticas tributárias, tendo em vista à explicitação das propostas e visões políticas sobre o tema.

É visível a inexistência de efetiva discussão de conteúdos programáticos com os eleitores, principalmente nas campanhas eleitorais, que tragam propostas de melhoria do sistema tributário, como no caso da discussão interminável da "reforma tributária". O debate concreto entre partidos e eleitores sobre a visão do sistema tributário e de propostas para o seu aprimoramento traria maior conteúdo democrático à legislação tributária e contribuiria certamente para uma melhor percepção da sociedade sobre a realidade tributária do Brasil, contribuindo, inclusive, para maior adesão ao seu cumprimento espontâneo.

A sociedade, ao não ter essa percepção no momento de definir o seu voto e de acompanhar como atua o Congresso Nacional, deixa de exercer o seu direito democrático de exigir evolução do sistema tributário, com alterações legislativas que o tornem mais próximo dos objetivos e das determinações da Constituição Federal.

1.4.3 – Críticas de Roberta Simões Nascimento.

Roberta Simões Nascimento, por sua vez, desenvolve a teoria da racionalidade e argumentação legislativa de Manuel Atienza, considerando uma dimensão mais concreta da complexidade da atividade legislativa, as dificuldades que lhe são inerentes, com seus constrangimentos institucionais, vinculados aos contextos, momento e atores envolvidos (NASCIMENTO, 2019).

A autora parte da visão de que as teorias da legislação e da argumentação legislativa conferem pouca atenção à racionalidade política, que é praticamente ignorada ou menosprezada pela maioria dos trabalhos.

Trata-se de um sentido diferente de racionalidade daquele utilizado por Manuel Atienza para a definição dos cinco níveis que estruturam a sua teoria. A racionalidade de Atienza é centrada em "critérios normativos" de correção, enquanto a racionalidade política trabalha num plano mais descritivo e explicativo, correspondendo a uma "lógica interna", a um "modo de atuar". Na visão da Autora, para Manuel Atienza esse tipo de racionalidade estaria contido nos níveis pragmático (R3) e teleológico (R4), do que discorda, já que a racionalidade política no seu sentido "real" não foi incorporada na teoria do professor espanhol. Inclusive porque estaria abrangida no contexto das "irracionalidades" da argumentação legislativa, já que decorrentes dessa forma de atuação política (NASCIMENTO, 2019, p. 428).

Por racionalidade política, entende a Autora a atuação dos atores políticos com o objetivo de angariar mais poder ou prestígio, para si ou para o seu grupo político (*homus politicus*). Traduz-se numa "lógica de ação" (racionalidade) instrumental da atividade política (o agir político) que está presente no dia a dia da elaboração legislativa (NASCIMENTO, 2019, p. 548-549).

Uma das características mais destacadas do raciocínio legislativo é o seu caráter marcadamente consequencialista. Nesse contexto, a elaboração legislativa é uma atividade essencialmente conflitiva e cooperativa, ao mesmo tempo, o que se traduz nas emendas parlamentares e acordos políticos, em que a deliberação a respeito dos fins e dos valores tem papel fundamental, com a forma e o conteúdo das leis devendo estar de acordo com esses fins e valores. O que torna imprescindível a aproximação da ética com à política (NASCIMENTO, 2019, p. 559-560).

Devido à sua importância e os riscos que traz para o que é desejável ou necessário para o processo legislativo não se pode simplesmente fechar os olhos para essa dinâmica. Principalmente, porque no seu extremo ou ilimitado, essa prática tem a capacidade de veicular "motivações hipócritas" ou "corporativas" voltadas para fazer valer no processo legislativos interesses contrários ou desvinculados ao interesse social.

Roberta Simões traz a preocupação de aprimoramento do processo legislativo "real", considerando a sua racionalidade específica, o que será obtido com a incorporação de perguntas críticas voltadas para "desmascarar" os objetivos políticos que estejam encobertos no processo legislativo e no discurso dos seus atores, muitas vezes encobertos

ou falseados, para viabilizar que seja possível avaliar a legitimidade ou não da decisão legislativa que se busca implementar em cada contexto concreto (NASCIMENTO, 2019, p. 549).

Para a Professora da Universidade de Brasília, é importante se incorporar a racionalidade política efetivamente no debate, análise e avaliação legislativos, sendo um desafio para as teorias normativas da legislação estabelecer critérios para essa dinâmica política atenda o bem, se não de todos, mas o de maior número possível de cidadãos, evitando-se, no grau máximo possível, que as decisões políticas tenham um grupo muito restrito de beneficiários (NASCIMENTO, 2019, p. 433).

No contexto da racionalidade política, a mentira é um elemento que a compõe, cuja análise deve ser efetuada a partir de como se dá a sua aplicação na prática, de preferência com exemplos concretos. Relevante a explicitação em quais situações estaria justificada a mentira e em quais não, sobretudo para inquirir se há diferenças entre a argumentação legislativa *lato sensu* e a desenvolvida especificamente por ocasião do processo legislativo.

Para a sua problematização são pertinentes questões, cuja resposta ainda demandam uma melhor avaliação teórica e prática: 1) como limitar as mentiras; 2) quais são as mentiras "aceitáveis" (se existir essa categoria); 3) quando os legisladores podem mentir; 4) como detectar mentiras; 5) como diferenciar as mentiras em relação a outros tipos de "embuste"; 6) quais foram os maiores casos de mentiras legislativas da história, quais partidos políticos ou parlamentares mentiriam mais (NASCIMENTO, 2019, p. 549/550).

Ainda no contexto da avaliação da racionalidade mais voltada à realidade do processo legislativo, Roberta Nascimento elenca outros temas importantes, como a corrupção na atividade legislativa, o populismo político, a hipertrofia do Executivo e a forma de atuação dos assessores parlamentares. Temas que trazem uma forte carga sociológica, que deve ser conjugada com as teorias da racionalidade jurídica.

A Autora explicita que não buscou a construção de uma teoria da legislação e da argumentação legislativa alternativa às já existentes, mas sim a elaboração de uma metateoria, com a apresentação de um catálogo, não exaustivo, de sugestões diretas, objetivas e concretas de medidas a serem adotadas pelo Poder Legislativo para o aperfeiçoamento de suas rotinas, objetivando garantir uma maior racionalidade das atividades legislativas e das argumentações deduzidas no processo legislativo (NASCIMENTO, 2019, p. 552).

Entre as propostas apresentadas por Roberta Nascimento, destacamos: a) tornar obrigatórias as exposições de motivos, justificação e preâmbulos das leis; b) estabelecimento de prazos para a tramitação legislativa ordinária, especialmente no Senado, com a sugestão da fixação de dois meses; c) controlar a pertinência temática dos debates e emendas parlamentares; d) restringir o voto de liderança e a disciplina de votos; instituição de um órgão encarregado da revisão final do texto aprovado, adequando-o do ponto de vista da técnica legislativa; e) aprovação de um código de conduta dos funcionários e consultores que assessoram o processo legislativo; f) regular a atuação dos grupos de pressão, lobby ou *advocac*y; g) criar um órgão de avaliação das leis, para municiar o Poder Legislativo para a eventual revisão das leis aprovadas (obrigatoriedade da avaliação pós-legislativa) (NASCIMENTO, 2019, p. 553-554).

O objetivo é a superação do atual estágio, na visão da Autora, de acentuado déficit de racionalidade na argumentação produzida pelos legisladores, com farto emprego de "falácias" no debate parlamentar, juntamente com a má compreensão sobre o uso (e não abuso) dos poderes inerentes à atividade legislativa. Com a construção de um novo cenário, com legisladores capazes de justificar suas decisões com base nas melhores razões existentes, superando o senso comum de que os legisladores fazem pouco e mal.

O trabalho de Roberta Simões Nascimento é um exemplo de estudo da teoria da racionalidade e argumentação legislativa, como em termos metodológicos, como de conteúdo, "um trabalho verdadeiramente valioso, que apresenta uma contribuição significativa para os estudos sobre legislação", nas palavras de Manuel Atienza[39].

Manuel Atienza, no prólogo da obra de Roberta Simões, traz justos elogios sobre o trabalho empreendido pela Autora, destacando que a sua leitura atenta não só permite obter um conhecimento confiável de muito que foi produzido nos campos dos estudos sobre a legislação, mas também viabiliza o confronto desse conhecimento teórico com a prática, tendo como referencial de análise não o processo legislativo em abstrato, mas a avaliação real do tratamento legislativo de um problema de transcendência inegável. Um verdadeiro viveiro para novas pesquisas nesse campo[40].

A única "ressalva" feita por Atienza se refere à afirmação de Roberta Nascimento de que os autores (espanhóis e brasileiros) por ela estudados teriam construído as suas teorias da legislação sem incorporar nelas a racionalidade política, tendo esse aspecto sido praticamente ignorado ou menosprezado. O que na visão da Autora constituiria uma

[39] NASCIMENTO, 2019, p. 08.
[40] NASCIMENTO, 2019, p. 09.

deficiência desses estudos, ao omitirem "a ação política" que "está presente no cotidiano da elaboração legislativa". Na visão de Atienza, nenhuma das teorias abordadas ignoram o fato notório de que ninguém, nem mesmo os políticos, atuam sempre como maximizadores de poder. Em todas essas teorias aparece e, em local central, a problemática de quais são os objetivos perseguidos pelo legislador, a avaliação desses objetivos à luz da Constituição e a adequação dos meios, dos conteúdos normativos estabelecidos na lei, para o alcance dos conteúdos (reais ou ocultos).

Nos parece que em seus comentários, Atienza buscou defender que as teorias da racionalidade e argumentação legislativa, inclusive a sua, não desconsideram que o cálculo estratégico e a busca de ganhos políticos fazem parte da lógica de atuação dos parlamentares, em maior ou menor grau. Mas, que, contudo, partem do pressuposto de que a atividade legislativa não se limita ou se caracteriza, exclusivamente ou preponderantemente pelo cálculo político. A "racionalidade política" defendida por Roberta Nascimento estaria abrangida por essas teorias, tendo em vista que estas trabalham com a visão de que os objetivos perseguidos pelo legislador ocupam um lugar destacado na atividade legislativa.

No trabalho da Autora, consigna Atienza, em algumas passagens a racionalidade política aparece caracterizada em termos puramente instrumentais e em outras como uma pretensão de correção (racionalidade discursiva). Nesse ponto, Atienza discorda da visão externada por Roberta Simões de que a "elaboração legislativa é uma atividade essencialmente cooperativa" ou da metáfora que a Autora usa, de que os legisladores se comportariam como os músicos de uma orquestra, com cada um ajustando à sua contribuição à dos demais.

Manifesta-se, a respeito, Manuel Atienza:

> Bem, eu não concordo com isso. A metáfora em questão tem o claro risco de deixar na penumbra um elemento do Direito e, em particular, da atividade legislativa: o conflito. E também não penso que a argumentação legislativa possa ser vista como um caso especial da argumentação prática racional, à maneira de Alexy. Eu critiquei essa idealização da construção alexyana em mais de uma oportunidade, e não é ocasião de fazê-lo novamente aqui. Limito-me a dizer (e talvez seja a isso que Roberta realmente queira se referir) que esse tipo de argumentação não obedece ao modelo (puro) da racionalidade discursiva, em é simplesmente uma racionalidade instrumental e estratégica. A racionalidade legislativa inclui elementos dos dois tipos, mas ainda se está por elaborar com precisão, parece-me, quais são as regras que regem esse tipo de argumentação, ou seja, as regras que podem servir como um guia e, portanto, como critério de crítica para

> aqueles que se distanciam delas. Para mim, parece claro que essas regras não podem ser simplesmente aquelas da racionalidade prática porque, simplesmente, nesse contexto, elas não podem ser completamente satisfeitas; e o que acontece quando o ideal se afasta tanto da realidade é que ela deixa de desempenhar um papel crítico e orientador. (NASCIMENTO, 2019, p. 10-11)

O notável trabalho de Roberta Simões Nascimento se traduz numa forma de aplicação da teoria da racionalidade e argumentação legislativa de Manuel Atienza orientada à busca soluções para o problema de dotar os procedimentos legislativos em concreto, especificamente no Congresso Nacional, de maior grau de racionalidade.

A experiência prática da Autora como Advogada do Senado Federal brasileiro, com bastante vivência da realidade do processo, tendo vivenciado, certamente, vários episódios em que a racionalidade política, nos termos em que trabalha o conceito, preponderou, em detrimento do melhor interesse público e da sociedade, permite-lhe direcionar o seu campo de estudo para esse importantíssimo aspecto da atividade legislativa.

Mesmo que as principais teorias da argumentação legislativa não tenham ignorado ou menosprezado esse aspecto da racionalidade, como afirma Manuel Atienza, é fato de que não se identificam estudos, como bem explicita a notável exposição do "estado da arte", efetuada por Roberta Nascimento, em que o aspecto da racionalidade política seja o seu ponto fulcral, com o desenvolvimento do tema com a profundidade que merece e demanda.

A elaboração legislativa em matéria tributária, pelo grande impacto econômico e social que apresenta, é um rico campo para a avaliação da racionalidade política, já que tende a exponenciar conflitos de interesses, posições ideológicas em termos políticos e sociais (visão da sociedade e da forma como os cidadãos e empresas nela se inserem).

Há carência de mais estudos que aprofundem o contexto da racionalidade política no processo de criação de normas tributárias, avaliando como se dá o conflito de forças e interesses no Congresso Nacional, o nível de abertura democrática no debate legislativo e a forma como trabalham e influem diversos atores, como os partidos políticos, entidades representativas de interesses organizados (entidades empresariais e sindicais, principalmente), a atuação de lobistas profissionais, a influência da imprensa e da redes sociais, entro outros.

1.5 – Correlação do Capítulo com o desenvolvimento da tese

O presente Capítulo teve como objetivo explicitar que este estudo se utiliza dos saberes da Ciência da Legislação como um dos seus principais instrumentos metodológicos de pesquisa e análise.

E no contexto desse ramo do saber, as teorias da racionalidade legislativa e da argumentação jurídica do Professor espanhol Manuel Atienza se constituem em marco teórico.

Já que ambas as teorias apresentam instrumental teórico e prático que permitem a avaliação de forma racional e profunda de como tem se dada a produção da legislação tributária federal infraconstitucional, no Congresso Nacional, e quais os motivos pelos quais se considera que essa produção não está de acordo com o sistema tributário nacional tal como projetado na Constituição Federal.

A perquirição sobre a falta de racionalidade nessa produção legislativa levará em conta o contexto de como se dá argumentação jurídica no âmbito legislativo, com as suas características próprias e as peculiaridades da realidade político-legislativo brasileira.

Temas como a falta ou déficit de qualidade no debate das propostas ou medidas provisórias em matéria tributária, a falta de conhecimento técnico dos parlamentares para análise de intricados temas tributários e a influência de grupos de interesse e do raciocínio puramente político-eleitoral serão desenvolvidos nos próximos capítulos.

Inclusive, utilizando-se a teoria de "racionalidade política" desenvolvido por Roberta Simões Nascimento, que consideramos um instrumental bastante pertinente à análise da realidade brasileira.

Para tanto, avaliar-se-á a como se dá efetivamente o processo legislativo para a edição das normas tributárias federais no Brasil, considerando-se a forma de atuação dos partidos políticos e dos legisladores e dos grupos de interesse organizados.

Essa avaliação buscará identificar como a realidade do processo legislativo em termos de condições institucionais e procedimentais contribuí no déficit de racionalidade da produção normativa e funciona, na prática, como meio de bloqueio político à implementação de avanços em matéria tributária trazidos pela Constituição Federal de 1988.

A forma como o Congresso Nacional e os legisladores operam, tendo em vista a divisão das fases pré-legislativa, legislativa e pós-legislativa deverá ser avaliada. Isso

utilizando-se instrumentos como a avaliação *ex ante* e *ex post* e a avaliação dos níveis de racionalidade de Manuel Atienza.

Como se dá ou não se implementa a racionalidade legislativa no Congresso Nacional, em matéria tributária, é uma questão central a ser respondida.

E para a avaliação aprofundada de processos legislativos específicos, serão analisadas a evolução legislativa de duas questões específicas, o da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta em face da racionalidade legislativa e da isenção da incidência do imposto de renda sobre lucros e dividendos, ambos em termos de racionalidade legislativa.

1.6 – Conclusões parciais

- Apesar dos temas vinculados ao estudo do processo legislativo, os seus pressupostos de racionalidade e às técnicas e instrumentos que podem propiciar a melhoria da qualidade das normas produzidas não terem, tradicionalmente, merecido a devida atenção dos estudiosos do Direito, identifica-se o surgimento de uma doutrina brasileira voltada ao estudo da Ciência da Legislação;
- Para os objetivos da presente tese, utilizaremos como marco teórico a teoria da racionalidade elaborada pelo Professor e jurista espanhol Manuel Atienza que não se limita à análise do procedimento legislativo formal e que parte do pressuposto que a complexidade do fenômeno legislativo demanda para a sua análise sistêmica e científica a aplicação de conhecimentos multidisciplinares do Direito e de outras Ciências Humanas e Sociais (Filosofia, Sociologia, Ciência da Linguagem) e também de outras disciplinas como a lógica, a estatística e a Informática.
- A teoria de Manuel Atienza estrutura-se a partir da sua visão de que o processo legislativo deve ser compreendido como uma série de interações que ocorrem entre diferentes elementos: os redatores (nível linguístico), o sistema jurídico (nível jurídico-formal), os destinatários (nível pragmático), os fins (nível teleológico) e os valores das normas (nível ético).
- Na realidade brasileira não é incomum que normas tributárias sejam defeituosas em sua redação, trazendo ambiguidades, lacunas e outros vícios que dificultam a compreensão do seu conteúdo, mesmo para especialistas fiscais. Situação que

contribui para o surgimento de conflitos interpretativos entre contribuintes e Fiscos.

- Também é grave o problema do consentimento às normas tributárias, principalmente no que se refere ao cumprimento espontâneo do dever de recolher os tributos devidos, com altos índices de sonegação fiscal e a busca, especialmente por boa parte dos maiores contribuintes, de planejamentos tributários, muitas vezes abusivos, para elidir ou reduzir os valores a serem recolhidos.
- O nível de racionalidade ética, no que se refere aos modernos Estados Democráticos de Direito, está intrinsicamente vinculado aos valores constitucionais. A Constituição brasileira, ao instituir um Estado Democrático e Social de Direito, vinculou o sistema tributário a princípios fundamentais que determinam os valores que devem obrigatoriamente conformar a atividade arrecadatória e a postura do cidadão em face do dever fundamental de recolher tributos, notadamente a capacidade contributiva, a progressividade da tributação e a isonomia tributária. Entretanto, a efetivação do projeto de sistema tributário previsto pela Constituição Federal, com toda a sua forte carga valorativa, tem sido, em diversos momentos, obstaculizada pelo legislador infraconstitucional, notadamente no Congresso Nacional. Contexto que será aprofundado nos próximos capítulos.

2 DINÂMICA DE PROCESSAMENTO E DECISÃO NO CONGRESSO NACIONAL

O estudo da forma como o Congresso Nacional conduz o processo legislativo do qual deriva a construção, deliberação e aprovação de normas tributárias demanda a avaliação de qual é a dinâmica de processamento e decisão adotada pelo parlamento brasileiro.

A análise de como se dá o processo legislativo federal no Brasil é fundamental para o enfrentamento de questões relevantes como o papel dos poderes Executivo e Legislativo na produção das leis e a identificação e avaliação dos diferentes interesses que influem na produção normativa.

No contexto da pesquisa desenvolvida nessa tese, questões relativas à construção do sistema tributário nacional assumem papel principal.

A perquirição sobre qual (is) o (s) motivo (s) para que a normatividade infralegal tributária federal surgida após à Constituição Federal de 1988 tenha estruturado um sistema tributário dissociado dos princípios e objetivos da Constituição demanda a avaliação da forma como está organizado o sistema político brasileiro.

Por que medidas que permitiriam a evolução do sistema tributário, em termos de alcance da capacidade contributiva e de uma tributação mais justa, como as propostas de tributação dos lucros e dividendos, instituição do imposto sobre grandes fortunas e redução da tributação sobre o consumo não prosperam no Congresso Nacional? Por que algumas propostas ou medidas legislativas, mesmo quando patrocinadas pelo Poder Executivo, como a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, não conseguem aprovação no Parlamento?

Por outro lado, por que o Congresso Nacional atua fortemente na construção de um sistema de benefícios e incentivos fiscais, em geral, complexo, ineficiente e concentrador de renda, e na maioria das vezes sem que seja efetuado uma análise aprofundada, como preceitua a Ciência da Legislação, com a elaboração de relatórios técnicos de análise *ex ante* e *ex post*?

A resposta para essas questões, entendemos, passa obrigatoriamente pela investigação e avaliação de como o processo legislativo tributário vem se encaixando na lógica do presidencialismo de coalização e como vem sendo tratado pelos legisladores federais em face das disputas sociais, políticas e econômicas e da intermediação dos diversos interesses normalmente envolvidos.

2.1 - Neoinstitucionalismo e a dinâmica legislativa.

A avaliação de como se dão as decisões políticas, se vinculadas diretamente à preferência individual dos atores, em atuação isolada, ou ditadas por instituições políticas, sociais e econômicas que regulam as escolhas políticas, é questão central na demarcação teórica dos dois tipos de abordagem que dominaram a Ciência Política, a partir do século XX, concernentes no institucionalismo e comportamentalismo.

No contexto do institucionalismo, as análises e abordagens se centram na forma pela qual as instituições políticas, sociais e econômicas influenciam ou, mesmo, determinam a maneira como os atores políticos constroem os seus interesses e preferências, estabelecem as suas relações com os diversos grupos e, por fim, exercem a tomada de decisão. O que abarca diversas dimensões institucionais, como a delimitação do sistema partidário, as regras da competição eleitoral, as relações entre Executivo, Legislativo e Judiciário, a interação e competição entre os diversos setores governamentais e, principalmente, entre os diversos grupos sociais de interesse, como sindicatos, empresariado, mercado financeiro, grupos de representação de minorias, entre outros.

Segundo esse marco teórico, as instituições estabelecem um contexto estratégico para a sua atuação, ao definir um conjunto de incentivos e constrangimentos que produzem relações de subordinação/dependência e, ainda, de privilégios. Via de consequência, as interações dentro das instituições estão vinculadas ao específico contexto socioeconômico em que estão inseridas, o que traz implicações diretas na sua forma de funcionamento e atuação (EMMENDOERFER; SILVA, 2009, p. 223).

Contemporaneamente, identifica-se que esse debate na Ciência Política tem sido estruturado em face da influência de três paradigmas teóricos predominantes, que são o institucionalismo histórico, o institucionalismo da escolha racional e o institucionalismo sociológico (CAMPELO, 2019, p. 15).

A matéria tributária, por sua repercussão direta na divisão entre os diversos setores da sociedade do ônus de financiamento da atividade estatal (arrecadação) e também na captação de relevantes parcelas da renda nacional que é distribuída pelo Estado (via políticas públicas, isenções e subsídios fiscais, principalmente), é campo em que a interação e negociação entre os diversos atores apresenta uma inequívoca complexidade e relevância.

Essa característica da tributação implica que o seu tratamento legislativo seja campo fértil para o conflito e a negociação política, tendo em vista os mais diversos interesses que envolve.

Contexto que torna o paradigma do neoinstitucionalismo um eficiente instrumento de análise teórica e prática, a respeito de como está estruturado o processo legislativo no Congresso Nacional e sobre o desenho das relações entre atores políticos, os diversos interessados e o próprio comportamento da instituição (Poder Legislativo). O que traz subsídios e ferramentas para a avaliação de como essas relações tem influenciado na construção do sistema normativo tributário federal, pós Constituição Federal de 1988.

2.1.2 - As correntes do neoinstitucionalismo.

As correntes do institucionalismo histórico, sociológico e da escolha reacional compõem o que se denomina de teoria neoinstitucionalista, que surge a partir da década de 1980 como reação às correntes comportamentais ou behavioristas, que tiveram grande influência na Ciência Política produzida nos anos de 1960 e 1970.

O surgimento do neoinstitucionalismo veio como reação às escolas comportamentalista e institucionalista "clássica". Caracteriza-se pelo foco no papel das instituições, considerando também o sistema de regras formais e informais de determinado sistema, na fixação das práticas e dos resultados sociais e, principalmente, políticos. Busca a compreensão de qual é e como se dá a influência das instituições no comportamento dos diversos atores e na determinação e implementação de determinadas opções de políticas governamentais e políticas públicas.

O neoinstitucionalismo pode ser conceituado como a corrente das ciências sociais que dá ênfase à importância das instituições para o entendimento dos processos sociais (MARQUES, 1997, p. 75). As suas três correntes compartilham do objetivo de perquirir e descortinar o papel desempenhado pelas instituições na consecução de resultados políticos e sociais.

Apesar disso, o neoinstitucionalismo não se apresenta como uma corrente de pensamento unificada, já que comporta ampla postura teórica, tendo em vista que a hierarquia dos fatores mais importantes no estudo de cada caso é elencada a posteriori, de acordo com a conjuntura em análise (PEREIRA, 2014, p. 155).

As diferenças entre as correntes histórica, da escolha racional e sociológica podem ser identificadas na forma como enxergam o mundo político e a sua relação com as

instituições. O que pode ser explicitado pela resposta que apresentam a duas questões na análise institucionalista: (1) como construir a relação entre instituição e comportamento; (2) como explicar o processo pelo qual as instituições surgem ou se modificam (HALL; TAYLOR, 2003, p. 194).

De forma bastante sintética, pode-se conceituar e diferenciar as três correntes do neoinstitucionalismo, da seguinte forma.

O institucionalismo histórico caracteriza-se por trabalhar, recuperar e reelaborar modelos histórico-estruturais, como o weberiano, o marxista e o funcionalista, visando a compreensão do funcionamento das instituições e a sua correlação com os processos de mudança social. Parte de uma concepção mais ampla das instituições, tal como estruturadas atualmente, notadamente o Legislativo, Judiciário e as organizações que constituem o Poder Executivo (ROCHA; SCHENEIDER; GOLDENBERG, 2015, p. 38).

Sobre a visão de instituição dos seus teóricos, explicitam Hall e Taylor:

> Como os teóricos do institucionalismo histórico definem instituição? De modo global, como os procedimentos, protocolos, normas e convenções oficiais e oficiosas inerentes à estrutura organizacional da comunidade política ou da economia política. Isso estende-se das regras de uma ordem constitucional ou dos procedimentos habituais de funcionamento de uma organização até às convenções que governam o comportamento dos sindicatos ou as relações entre bancos e empresas. Em geral, esses teóricos têm a tendência a associar as instituições às organizações e às regras ou convenções editadas pelas organizações formais. (HALL; TAYLOR, 2003, p. 194)

Essa corrente tem a sua origem na sociologia histórica, com a preocupação de analisar cada situação com base no seu contexto político, social e histórico. A sua visão das instituições não as considera como apenas uma variável em jogo, uma vez que não só influenciam na formatação das estratégias dos atores envolvidos, mas condicionam as suas próprias preferências e metas (PEREIRA, 2014, p. 156).

Analisa-se a evolução histórica de forma associada às instituições e as normas, regras ou convenções que editam. O que lhe traz ferramentas para avaliação das formas como as diversas instituições dividem o poder político e econômico entre os diversos grupos sociais, a partir de uma visão causalista vinculada à trajetória histórica.

Uma crítica feita a essa corrente é que, ao se considerar que toda a complexidade de fatores envolvidos pode ser compreendida e significada através de conexões históricas e comparativas, dificulta-se a verificação e avaliação das hipóteses em análise. Isso devido à enorme quantidade de variáveis significativas, que vinculam esse tipo de análise

de forma muito sensível ao contexto envolvido, definindo limites muito rígidos para os modelos aplicáveis aos diferentes casos (IMMERGUT, 2007).

A corrente da "escolha racional" tem como ponto de referência a visão de que os indivíduos formatam as instituições, ao influenciar na sua criação e funcionamento, através de um comportamento estratégico em um contexto de normas e regras. Parte do pressuposto de que o comportamento racional de um ator político deve estar balizado por um sistema de crenças, valores e preferências internamente consistente e compatíveis com a realidade (EMMENDOERF; SILVA, 2009, p. 222).

A construção e a compreensão do conceito de "ação racional" são extremamente relevantes para a análise da forma que estão estruturados os sistemas políticos e, principalmente, como se dão o seu funcionamento na realidade dos modernos sistemas democráticos. Apresenta uma rica perspectiva para avaliação dos fenômenos políticos e legislativos, considerando como as suas estruturas formais e informais condicionam a forma de atuação dos atores envolvidos. Sendo que esses atores determinam a sua forma de atuação a partir de uma avaliação estratégica com o objetivo último de obtenção e maximização dos resultados aos quais se orientam. As instituições são avaliadas considerando-se as regras do jogo às quais se vinculam os seus atores, e que delimitam o âmbito da tomada estratégica da decisão e também o resultado possível das suas ações e escolhas individuais (RIBEIRO, 2012, p. 95).

O neoinstitucionalismo sociológico, por sua vez, derivado da sociologia das organizações, tem como ponto de ênfase a lógica da reprodução institucional, a partir da constituição de regras, normas, valores, procedimentos, rotinas, entre outros (EMMENDOERF; SILVA, 2009, p. 223).

Segundo Hall e Taylor, a análise da corrente sociológica se diferencia principalmente daquela operacionalizada pela teoria da escolha racional, ao ter o seu foco na avaliação do reforço à legitimidade social da prática institucional, ao invés da sua avaliação em termos de eficiência. Nessa visão, em sua relação com a instituição, o indivíduo se utilizaria de uma linha de raciocínio e ação determinada pelos modelos institucionais que lhe são disponibilizados (HALL; TAYLOR, 2003).

Os estudiosos do neoinstitucionalismo destacam que, apesar de cada corrente priorizar uma linha de avaliação e ter desenvolvido suas próprias metodologias no que se refere às instituições, é inequívoca a existência de relevantes pontos em comum. As três correntes compartilham da visão de que é primordial o foco de análise no papel desenhado

pelas instituições no que se refere aos processos políticos e nos resultados que deles advém.

Para o enfrentamento do objeto do presente estudo, viés da "escolha racional" se apresenta mais pertinente, por trazer a lume a influência dos interesses e do comportamento estratégico dos atores políticos na construção da legislação tributária, bem como as estruturas formais e informais que estão presentes na atividade parlamentar e que são condicionantes da sua forma de atuação.

Os diversos interesses envolvidos na matéria tributária, com potenciais de diversos efeitos decorrentes da sua legislação, trazem para os legisladores âmbitos de escolhas estratégicas, notadamente os políticos, eleitoral e social, que condicionam a sua forma de atuação. A avaliação de determinada proposição é feita considerando diversos fatores, como: a) eleitoral: qual a receptividade que a aprovação ou não terá no eleitorado do legislador; b) partidária: a proposta é defendida ou se encaixa nos interesses e propostas políticas do seu partido? Considerando a sua posição, como membro da coalização governamental ou da oposição; c) política: existe algum custo político decorrente da proposta? Como, por exemplo, serem contrárias ao interesse do Estado de origem do legislador, com potencial de gerar indisposição com os políticos locais, notadamente o Governador de Estado? Ou poderá gerar repercussão negativa com forças econômicas que financiam a sua campanha ou as do seu partido? d) sociais: a proposição tributária é conveniente ou não à classe social do legislador? Terá repercussão positiva ou negativa no seu círculo social? E) econômica: a proposição em análise trará ganhos econômicos pessoais para o legislador, tendo em vista as suas atividades extra Congresso Nacional?

Essa atuação racional-estratégica dos atores políticas também é construída considerando-se as estruturas que desenham a instituição legislativa, que trazem caminhos e escolhas que devem ser compatibilizados com essa visão estratégica, individual ou coletiva (partidária). Esse contexto será aprofundado nos tópicos subsequentes.

2.1.3 - Neoinstitucionalismo e o processo legislativo.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 trouxe fértil campo de estudo para o neoinstitucionalismo, com os seus estudiosos se dedicando à análise das características do novo sistema político instituído, os arranjos institucionais trazidos pelo

novo texto constitucional e a avaliação de quais as consequências adviriam. Para tanto, partem do pressuposto analítico de que ocorre forte influência nos processos políticos, através da institucionalização de padrões de ação e de processos de negociação entre os seus atores, no contexto das organizações.

A produção dos neoinstitucionalistas volta-se para estudos referentes à "dinâmica do processo político brasileiro", com foco na análise das instituições e da sua forma de atuação, as relações entre o Executivo e o Legislativo, a importância do padrão de distribuição dos poderes de agenda, a delimitação da forma de participação dos atores políticos (coligações, partidos políticos e dos próprios legisladores), os efeitos em termos de estabilidade política e o maior ou menor grau de governabilidade.

Desde a sua promulgação, estudiosos neoinstitucionalistas como Sérgio Abranches, Argelina Limongi e Fernando Figueiredo identificaram que o sistema político consagrado pela Constituição se baseia em duas tendências aparentemente conflitantes. A par de ter devolvido ao Legislativo diversas prerrogativas que este Poder detinha na experiência democrática anterior ao Golpe de 1964, o texto constitucional não retirou a maioria dos poderes legislativos que foram outorgados ao Poder Executivo, no curso do período autoritário. Com a manutenção dos mecanismos que permitem o Poder Executivo comandar a agenda legislativa e construir heterogêneas coalizões parlamentares, a estruturação interna do Congresso Nacional foi moldada para atender e viabilizar essa preponderância da Presidência da República (FIGUEIREDO, LIMONGI 2004, p. 48).

As pesquisas dos cientistas políticos neoinstitucionalistas se voltaram para a compreensão de como se operacionalizaria a nova ordem democrática, com a compreensão de sua dinâmica, especialmente a abordagem da relação entre Executivo e Legislativo e o estudo do processo decisório no âmbito legislativo. As avaliações, nesse sentido, partem de avaliações descritivas e metodológicas, através da obtenção, processamento e avaliação de dados empíricos (VALLE, 2017, p. 31).

A respeito, manifestam-se Santos e Almeida:

> Existem duas tradições na área dos estudos legislativos. A primeira, de extração funcionalista, procura detectar o papel, ou papéis, que o Parlamento cumpre em determinado país. A segunda, desenvolvida a partir da abordagem neoinstitucionalista, verifica os objetivos de carreira dos parlamentares, as regras sobas quais interagem com os colegas e demais atores políticos para, então, explicar os fenômenos relevantes relativos à vida parlamentar, tais como disciplina partidária, produção legislativa, maior ou menor predominância do Executivo, etc. (SANTOS; ALMEIDA, 2011, p. 19)

A partir desse marco, houve a consolidação dos estudos sobre o processo legislativo como uma subárea relevante da Ciência Política brasileira, com as análises se dividindo em três principais focos de atenção: partidos políticos, dinâmicas de recrutamento político e construção de carreiras parlamentares (eleição/reeleição) e a relação entre Executivo e Legislativo (SILVA, 213).

Temas como sobre a forma de como está estruturado o processo decisório no Congresso Nacional e a análise do comportamento parlamentar são privilegiados, já que permitem a construção de visões, muitas vezes baseadas em dados empíricos, da realidade do nosso processo político.

Considerando-se a ótica da "escolha racional", na análise do comportamento dos legisladores, predomina no institucionalismo a percepção da ação voltada à consecução dos interesses próprios, com a atuação dos políticos visando preponderantemente maximizar a utilidade decorrente, em vistas o aumento das chances de reeleição e de outros ganhos (cargos no governo, verbas orçamentárias, etc.). A viabilidade de reeleição é o objetivo primordial que direciona a relação dos legisladores com o eleitorado, o seu partido e os demais parlamentares.

Sintetiza, Valle:

> Segundo a análise neoinstitucionalista, os parlamentares agem de forma individual, sendo suas ações utilizadas para alcançar o resultado esperado, que no caso é a reeleição. Isso é um elemento motivacional para agirem na arena legislativa. Porém, o Legislativo é marcado por disputas e conflitos atrelados a diversos interesses individuais e de grupos. Assim, as atribuições que mais se destacam entre os parlamentares são a formulação e a destinação de recursos e benefícios voltados para suas bases eleitorais. (VALLE, 2017, p. 33.)

O principal objeto de estudo principal do neoinstitucionalismo é a forma como determinado, conformado e influenciado o comportamento dos principais atores da arena política (eleitores, candidatos, legisladores, partidos, membros do Executivo e do Judiciário), tendo em vista instituições como presidencialismo, federalismo, sistema eleitoral, conformação regimental dos parlamentos, entre outros.

Por outro lado, as especificidades e a própria evolução do sistema político brasileiro, após a entrada em vigor da nova Constituição, tiveram efeito direto também nos estudos dos neoinstitucionalistas.

Avaliando essa evolução, Power consigna que a análise acadêmica do sistema institucional brasileiro caminhou para um contexto de tese, antítese e síntese. Em que a

visão inicial, extremamente negativa da possibilidade de ser funcional um arranjo centrado no presidencialismo conjugado com um sistema multipartidário de baixíssima institucionalidade, migrou para a avaliação de como foram se construindo possibilidades de governabilidade dentro desse contexto e desaguou nos estudos das estratégias que conformam o nosso presidencialismo de coalizão (POWER, 2015).

Os cientistas políticos brasileiros e os brasilianistas, em suas análises pós promulgação da Constituição de 1988, eram bastantes pessimistas sobre a capacidade do sistema político se tornar funcional. O primeiro diagnóstico era farto em apontar mazelas: presidencialismo permanentemente minoritário, devido à alta fragmentação partidária; partidos políticos com baixa consistência ideológica e disciplina interna; sistema eleitoral proporcional de lista aberta, que induziria à baixa institucionalidade dos partidos e que trabalha contra a fidelidade partidária (caráter individualista da atuação política); federalismo robusto (grande poder político dos governadores e o forte clientelismo dos parlamentares). Tal contexto tornava pouco positiva a previsão sobre a funcionalidade do sistema (POWER, 2015, p. 19-20).

Nos anos 1990, estudos trouxeram novas percepções sobre o sistema político brasileiro, feitas a partir da utilização de ferramentas de análise empíricas de como se operacionaliza em concreto o processo legislativo no Congresso Nacional. Os pesquisadores avaliaram o comportamento dos congressistas no processamento e na votação de determinados temas, em específicos momentos, o que permitiu-lhes apurar o nível de controle dos diversos Governos (Poder Executivo) da agenda legislativa e a sua capacidade de fazer valer os seus interesses, nas votações no Congresso Nacional. Esses estudos, ao considerarem, entre outros, elementos com a relação com o Executivo e as determinações regimentais, concluíram que determinados instrumentos eram manejados para dar funcionalidade ao sistema, notadamente o poder de agenda do Presidente e a centralização decisória nos líderes partidários (notadamente o Colégio de Líderes na Câmara). Tratam-se de dispositivos que viabilizam que o Executivo e as lideranças detenham a capacidade de determinar quais as propostas serão examinadas e quando. Isso através de um processo que torna menos complexo e custoso o andamento do processo legislativo.

Isso especialmente através da concentração dos poderes nos líderes partidários, com a deliberação centralizada no Colégio de Líderes, que gerou taxas de disciplina partidária no plenário em patamares mais altos daqueles que se esperaria sob as condições de lista aberta e representação proporcional. O contexto em que os deputados

individualmente possuem pouco ou nenhum poder e também dos efeitos pulverizantes do sistema eleitoral têm o seu contrabalanço na sistemática regimental que governa a vida interior do Congresso, que gera a disputa por cargos de liderança ou de maior exposição (relatorias), ou ainda de acesso à cargos na máquina governamental, o que torna mais forte a negociação via os partidos políticos e atraente a adesão à coalizão governamental. (POWER, 2015, p. 23).

A respeito sintetizam Figueiredo e Limongi:

> O governo controla a produção legislativa e esse controle é resultado da interação entre poder de agenda e apoio da maioria. Maioria reunida por uma coalizão partidária pura e simples. Nada muito diverso do que se passa nos governos parlamentaristas. Ou seja, não há bases para tratar o sistema político como singular. Muito menos, para dizer que estaríamos diante de uma democracia com sérios problemas, ameaçada por alguma síndrome ou patologia causada quer pela separação de poderes, quer pela fragilidade de seus partidos. (FIGUEIREDO; LIMONGI, 2001, p. 25)

O poder de agenda do Executivo e a centralização da atividade decisória no processo legislativo outorgaram características próprias ao presidencialismo de coalizão inaugurado após a Constituição de 1988, comparando-se com aquele que vigorou no período democrático anterior (1945-1964), quando o Chefe do Poder Executivo detinha menos prerrogativas legais que lhe permitiam controlar ou pelo menos influir de formas mais eficaz na atividade parlamentar.

Os poderes de iniciativa legislativa e a prerrogativa de editar Medidas Provisórias com imediata força de lei, outorgadas pela atual Constituição ao Presidente da República, aliadas à estrutura centralizada do legislativo, extremamente reforçada pelos regimentos internos, permite ações coordenadas pelo Chefe do Executivo e os líderes dos partidos da coalizão, reduzindo a capacidade de atuação individual dos parlamentares e permitindo maior controle e previsibilidade na atuação do Congresso Nacional (LIMONGI, 2006, p. 257).

O design institucional do sistema político nacional, que compõe o chamado presidencialismo de coalizão, favorece a prática política fortemente clientelista.

A relação Executivo-Legislativo é marcada pelo fato de que o Presidente da República, por força principalmente das prerrogativas de iniciativa-veto e de editar Medidas Provisórias com força de lei, consegue direcionar fortemente a agenda do

Congresso Nacional[41]. Isso aliado ao controle dado ao Executivo da execução orçamentária, torna a atuação do Congresso fortemente reativa, desestimulando o envolvimento mais efetivo dos parlamentares no processo legislativo, fortemente controlado pelas Mesas Diretoras e as lideranças partidárias. Torna-se mais atrativo para a maioria dos congressistas, notadamente os que compõem o chamado "baixo clero", alinhar-se incondicionalmente ao Poder Executivo visando ganhos de competitividade eleitoral, via liberação de emendas orçamentárias e a obtenção de cargos no Executivo (seja para si próprio ou para pessoas de sua indicação). Benesses que aumentam o seu poder político e a sua capacidade de melhor se situar na disputa eleitoral.

2.1.4 - Governabilidade e comportamento parlamentar.

Os neoinstitucionalistas também voltaram o seu foco de análise para temas vinculados ao funcionamento e organização do Congresso Nacional.

Na abordagem do sistema político nacional, especialmente pela perspectiva das relações entre o Executivo e o Legislativo, a governabilidade tomou preponderância como parâmetro de análise, partindo da premissa de se investigar e demonstrar que as instituições políticas se organizam para a consecução do objetivo de produzir governabilidade. Para tanto, os estudos se debruçaram sobre o processo decisório do Congresso Nacional, a forma como se dá e que impactos geram o comportamento legislativo e o desempenho governamental, em termos de influência e sucesso na consecução dos seus interesses no Legislativo federal (VALLE, 2017, p. 32).

A teoria da escolha racional, como modelo de avaliação e explicação da construção do comportamento legislativo, é uma ferramenta teórica pertinente e extremamente útil à presente pesquisa, ao permitir a explicação da ação racional através da análise direta de meios, fins e interesses.

Privilegia-se a visão de que os comportamentos dos atores estão vinculados diretamente a cálculos estratégicos, que visam maximizar a possibilidade de prevalência dos seus interesses e preferências no processo decisório. Inclusive, a partir da

[41] Segundo a pesquisa "Opinião do Congresso Nacional" de 2009, feita pelo Instituto FBS Pesquisa, com 214 deputados federais e 33 senadores, 81% dos congressistas consideraram alta e muito alta a limitação imposta ao exercício das funções legislativas pelo instituto das Medidas Provisórios. Já 93,5% deles classificaram como alta e muito alta a influência do Poder Executivo na atividade do Congresso Nacional. E cerca de 40% avalia que a eficácia dos instrumentos institucionais disponíveis para o desempenho das suas funções principais, de legislar, controlar e fiscalizar o executivo é baixa e muita baixa.

identificação das preferências dos outros atores envolvidos e na avaliação da melhor forma de persuasão ou de construção de acordos.

No que se refere ao âmbito legislativo, preponderam como objeto de investigação, questões como a dinâmica da relação entre os poderes Legislativo e Executivo; a construção de maiorias parlamentares; a forma como é definida a agenda legislativa, tendo em vista a maior ou menor capacidade de imposição do Executivo; o papel dos partidos e dos grupos de interesse organizados; o perfil predominante dos legisladores (classe social, gênero, vinculação à grupos de interesse, etc.); a influência das mídias e redes sociais, entre outros.

A perspectiva da escolha racional é de grande importância para a compreensão dos fenômenos legislativos, ao trazer a análise das instituições a partir de dois parâmetros: a) a definição das regras do jogo político-eleitoral-parlamentar, considerando os seus participantes, o contexto que permeiam a ação estratégica e o nível de acesso e a qualidade das informações necessárias à tomada de decisão; b) a avaliação das estruturas no qual estão inseridas as atividades legislativas e a maior ou menor possibilidade dos jogadores (legisladores) de conseguirem manipulá-las ou modifica-las (HALL; TAYLOR, 2003).

Todas essas questões são relevantes para a perquirição de como, na realidade, tem se dado o processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional, após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Principalmente para a validação e explicação da tese de que esse processo tem construído um sistema tributário infraconstitucional dissociado dos princípios e objetivos que informam o sistema constitucional tributário previsto.

No que se refere à análise do comportamento dos legisladores na tomada de decisão, três modelos teóricos, originados na Ciência Política norte-americana, são utilizados, concernentes nas teorias Distributivista, Informacional e Partidária.

Apesar de trazerem relevantes diferenças de abordagem do processo político decisório, os três modelos têm em comum o pressuposto de que os conflitos são conduzidos e resolvidos por atores políticos vinculados à objetivos racionais, numa lógica de ganhos e perdas.

O que implica na vinculação à teoria da "escolha racional", a partir da visão de que o comportamento coletivo é determinado ou fortemente influenciado pelos objetivos que motivam a atuação dos atores e grupos políticos.

A Teoria Distributivista centra a explicação sobre a produção e a organização legislativa num elemento externo ao Congresso Nacional: o processo eleitoral (forma e

procedimentos vinculados à escolha dos legisladores). A atuação dos legisladores se daria, segundo essa teoria, preponderantemente visando aumentar as suas chances de reeleição. Isso implicaria que a própria organização interna do Legislativo esteja voltada para viabilizar esses interesses.

Os principais componentes da Teoria Distributivista são: os objetivos ou preferências dos atores visando o alcance da reeleição; a avaliação que estes fazem dos custos de transação, num sistema de avaliação dos ganhos e perdas mútuos no contexto da negociação política; o sistema de Comissões, que condiciona a avaliação dos custos de transação através da sua preponderância em termos de competência, a perspectiva de participar da sua composição e as regras de ocupação das suas cadeiras (AMARAL, 2009, p. 21).

O modelo Distributivista parte do pressuposto de que, quanto mais incentivos para a atuação individual o sistema eleitoral trouxer, maior a propensão dos políticos buscarem canalizar, individualmente, a sua atuação na busca de ganhos para o seu eleitorado. Mas o foco não está limitado à relação representante e representados. A atuação dos grupos de interesse se insere nessa equação, sendo relevante nas avaliações que pretendem explicar o comportamento dos políticos, haja vista: a capacidade dos grupos de interesse de se organizarem e atuarem estrategicamente junto aos políticos (principalmente os parlamentares); a capacidade de difundirem as informações de seu interesse ou de destacarem determinados vieses, contribuindo para a assimetria de acesso à informação pelos políticos; o poder de financiar direta ou indiretamente as campanhas políticas.

A Teoria Informacional parte do pressuposto que as decisões políticas estão relacionadas diretamente com a quantidade e qualidade da informação disponível aos legisladores. Essa teoria outorga prevalência à necessidade de se propiciar o contexto para que as decisões sejam tomadas com o maior volume possível de informações e com a busca da maior especialização possível dos legisladores. O Parlamento deve atuar como promotor e motivador para que os parlamentares se especializem em determinados temas, conforme a sua formação e campos de interesse, propiciando um melhor ambiente informacional que deve gerar ganhos para todos os envolvidos no processo legislativo (VALLE, 2017, p. 34).

Já a Teoria Partidária coloca os partidos políticos no centro do processo legislativo, no qual exercem forte influência. A organização legislativa, no que se refere ao procedimento de tomada de decisão, está diretamente vinculada à estrutura partidária da composição dos parlamentos. Ao determinar que a composição das Comissões e dos

postos de liderança do parlamento esteja vinculada à estrutura partidária e de coalizações, o procedimento legislativo acaba por determinar que a tomada de decisão seja menos decorrente de posições individuais e, mais, pela força das determinações partidárias unificadas. Esse modelo, que traz para o contexto a disputa entre os partidos da coalização governista e os de opção, implica numa perspectiva endógena do processo legislativo, em que a sua forma de organização interna tem um grande nível de centralidade na determinação do resultado do processo político (VALLE, 2017, p. 34).

As três correntes trazem focos de análise que são pertinentes à análise do processo legislativo brasileiro e a avaliação de como vem se estruturando o comportamento dos nossos legisladores, especialmente no que se refere ao tratamento dado à matéria tributária.

Os congressistas brasileiros atuam num contexto bastante específico, em que o desenho do processo eleitoral e legislativo dá grande relevo ao Chefe do Poder Executivo e às lideranças partidárias.

A relação entre o Executivo e o Legislativo é central no arranjo do processo legislativo brasileiro, devido às já indicadas prerrogativas que o texto constitucional outorga ao Presidente da República, que detém relevante poder de iniciativa, a competência de editar Medidas Provisórias com poder de lei e o exercício do poder de veto das leis aprovadas no Congresso Nacional.

A par disso, a normatização do processo legislativo, com a centralização do poder decisório e também da organização partidária nos líderes, implica no direcionamento do foco de atuação dos parlamentares para dentro do jogo político-partidário, na construção de estratégias visando o êxito na consecução de seus objetivos, muito voltados para a garantia de condições propícias à reeleição.

A necessidade de construção de condições de governabilidade[42], para o Poder Executivo, direciona a sua atuação junto ao Congresso Nacional, visando a construção de uma base de apoio mais sólida e fiel possível. O que, na realidade brasileira, tem-se buscado através da construção de coalizões partidárias, na qual prepondera a relação entre o Executivo e as lideranças partidárias. Essa centralização da negociação política,

[42] Existem diversos conceitos de governabilidade no âmbito da Ciência Política. Adotamos a sua definição como o conjunto de condições necessárias ao exercício do poder e que viabilizam a realização da plataforma e das políticas públicas de determinado governo. O que compreende diversos elementos que influem diretamente na capacidade de implementação de um plano de governo, como a relação com os poderes Legislativo e Judiciário, a correlação das forças políticas no parlamento e a capacidade de construção de maiorias, além do maior ou menor apoio da sociedade civil.

contudo, não implica no total desimportância do trabalho junto aos legisladores, que é realizada preponderantemente através da negociação estratégica de benesses como cargos na administração pública e a liberação de emendas orçamentárias individuais.

Contudo, apesar dessas afirmações serem correntes entre os estudiosos neoinstitucionalistas, não bastam para explicar o contexto em que vem se dando o processo legislativo em matéria tributária. Trazem o contexto macro do desenho da atividade legislativa e de forças que a condicionam. Mas o tema apresenta características e perspectivas próprias, que serão abordadas e aprofundadas nesse trabalho, nos capítulos em que serão analisados como se deram o trâmite de proposições tributárias, em concreto, no Congresso Nacional.

2.2 - As categorias alegóricas da ciência política.

Os cientistas-políticos Francisco Mata Machado Tavares e Ian Caetano de Oliveira no artigo "Omissões e seletividades da ciência política brasileira: lacunas temáticas e seus problemas sócio-epistêmicos" apresentam análise crítica da produção da ciência-política brasileira que é bastante pertinente ao desenvolvimento desta tese (TAVARES; OLIVEIRA, 2016).

Segundo os Autores, o neoinstitucionalismo, nas últimas décadas, consolidou-se como a principal corrente da ciência política brasileira, o que não elide que se identifiquem limites e problemas epistêmicos decorrentes dessa primazia.

Para essa análise, os Autores diferenciam os trabalhos publicados na área tendo em vista o seu foco em: 1) um jogo orientado ao exercício de influência sobre o Estado; 2) processos decisórios formais abertos à participação cidadã direta; 3) fluxos comunicacionais que circulam na esfera pública[43]; 4) lutas e conflitos deduzidos em práticas de confronto.

[43] A esfera pública é o campo de discussão na sociedade dos assuntos públicos, com a participação dos diversos atores públicos e privados. O resultado desse debate implica na formação da opinião pública sobre os diversos temas que são pertinentes as complexas sociedades modernas. Sendo que a opinião pública tem força social e política para influir nas atividades estatais, nos seus diversos âmbitos. É um conceito que comporta diversas concepções e leituras, marcadas pela maior ou menor importância dada à conceitos como níveis de liberdade de discursividade e argumentação, de acesso à informações e publicidade da discussão e capacidade dos atores de participarem e influenciarem efetivamente no debate.

Esses focos são trazidos para representações alegóricas daquilo que a maioria dos cientistas políticos brasileiros observam, comumente, quando analisam as relações de poder. Consignam Francisco Tavares e Ivan de Oliveira:

> A classificação em questão não se ambiciona taxonômica, definida por categorias exaustivamente inclusivas e mutuamente excludentes. Antes, o escopo é instigar as fronteiras da autorreflexão sobre a ciência política brasileira, por meio de tipos que simplificam, alegoricamente, as práticas de estudo científico e institucional da política no país. De um modo muito amplo, tem-se que arquetípicos cientistas políticos, quando perguntados sobre o que estudam, poderiam oferecer variações ou combinações das seguintes respostas: 1) "eu estudo uma gincana"; 2) "eu estudo uma reunião de condomínio"; 3) "eu estudo uma cafeteria"; 4) "eu estudo o fogo no pneu". (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 2018)

É muito expressiva a representação alegórica trazida pelos Autores, que, como se verá, explicitam as diversas formas de avaliação das relações de poder. Essas formas "alegóricas" facilitam a visualização, notadamente para aqueles não versados na ciência-política, a importância que o foco de avaliação tem na análise das relações sociais, ao privilegiar determinados aspectos em lugar de outros. O que, certamente, influencia e mesmo determina o resultado da análise efetuada.

Política como gincana – Abordagem que prevalece nos estudos da ciência-política brasileira, caracterizada na corrente neoinstitucionalista da escolha racional. O que define essa figura alegórica é a luta para controlar diretamente ou influenciar o Estado. O foco do estudo se concentra em como partidos, grupos de interesses, classes, gêneros, etnias competem para controlar ou influenciar o Estado, num contexto determinado pelas regras do jogo (desenhos institucionais, sistemas eleitorais, relações entre os poderes, entre outros). Como métodos utilizados para esse tipo de pesquisa, destacam-se os estudos centrados em dados quantificáveis e pesquisas com base em dados primários coletáveis (*surveys*).

A respeito da política como gincana, os Autores destacam que:

> Desde a descrição centrada no comportamento de agentes que querem conduzir o Estado – entendido, ao menos em alguma medida, como instrumento– a seu favor até as formulações normativas que apontam para o que entendem como formas estatais mais legítimas ou inclusivas, a competição para saber quem lidera ou influencia a liderança estatal é o cerne do tipo alegórico em comento. (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 20)

Política como reunião de condomínio – Esta abordagem que privilegia a avaliação dos espaços para a participação política livre e efetiva dos cidadãos. Traz para o foco temas como a soberania popular e o engajamento cívico e ético na busca da construção coletiva do bem comum (participação social). Os mecanismos de democracia participativa estão no cerne destes estudos, ao permitirem ou não a maior participação dos cidadãos nos debates políticos e na formação da decisão nos foros públicos.

Segundo os Autores:

> Os estudos de política como reunião de condomínio ostentam, entre os seus incontáveis méritos, os seguintes atributos: 1) permitem a identificação da gênese das preferências políticas, antes de tomá-las como dados *a priori*, como é comum entre os que enxergam a política como gincana; 2) ampliam espectro cognitivo da ciência política, de modo a permitirem a elaboração de juízos críticos ou de contribuições normativas que irrompam para além das insuficiências da democracia liberal; 3) guardam maior correspondência descritiva e realista diante das "novas formas de procedimentalismo participativista que emergiram nos países do Sul" (Santos e Avritzer, 2002, p. 45). (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 23-24)

Política como cafeteria – Estudos que dão ênfase aos processos discursivos informais, que permitem a transmissão dos espaços públicos não estatais para o Estado de informações e opiniões aptos a influenciarem positivamente ou trazerem maior legitimidade às decisões estatais. Os seus principais objetos de estudo são a opinião pública, a forma de circulação de informações e ideias na sociedade, a existência de espaços temáticos não estatais para o debate e interlocução sobre problemas políticos.

Sobre essa alegoria:

> A teia linguística que delimita as fronteiras do universo de possibilidades das decisões políticas, os liames entre sociedade civil e Estado, as formas de ação política que exorbitam o arranjo partido-parlamento-sindicato, outrora hegemônico nos trabalhos acadêmicos, e a própria relação entre mercado, cultura e Estado se elevam a um patamar superior quando o objeto do estudioso de ciência política se subsume à alegoria da cafeteria. (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 26)

Política como fogo no pneu – Nesse tipo alegórico, o foco da política está nas lutas sociais, com a visão de que a política é um embate entre antagonistas, entre dominadores e dominados. Dedica-se ao estudo de protestos, sublevações, insurgências e revoluções políticas. Formas de atuação que não se processam nos canais institucionais, tendendo a rechaçar, total ou parcialmente, as próprias instituições.

Por fim, sobre essa alegoria, explicitam os Autores:

> O potencial do estudo da política como fogo no pneu é ímpar. Pesquisadores dedicados a protestos e movimentos com baixa aceitação às instituições conseguem antever realidades políticas que, usualmente, ingressam tardiamente no radar de quem estuda gincana, reunião de condomínio ou cafeteria. Apenas este tipo alegórico é capaz de explicar a um institucionalista fenômenos como a emergência eleitoral do Syriza, na Grécia, ou do Podemos, na Espanha. Eventos como a ocupação da praça Tahrir, no Egito, da praça Taksin, na Turquia, a Revolta dos Pinguins, no Chile, o Junho brasileiro, o 14N, do sul da Europa, a greve dos mineiros na Espanha e o *Occupy Wall Street*, em Nova York, são centrais na paisagem política do mundo contemporâneo e revestem-se de potencial explicativo e preditivo para todas as esferas do poder, inobstante o grau de institucionalização. (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 19/20)

A partir da proposição da análise alegórica dos focos de estudo da ciência-política, os Autores constroem duas premissas epistêmicas e teoréticas no sentido de que: a) a relação de poder é polissêmica, sendo desejável que a ciência política dê conta dessa amplitude semântica, na delimitação do seu objeto específico; b) as quatro categorias alegóricas apresentam virtudes e deficiências. Por isso, uma ciência política abrangente das complexas relações sociais modernas deve incorporá-las da forma mais equilibrada possível.

E através da análise da produção da área no Brasil, no período de 2007 a 2013, concluiu-se que existe um inequívoco viés em favor da concepção da política como gincana nos trabalhos da disciplina. Já o viés da política como fogo no pneu é a mais negligenciada nos estudos, o que traz um problema para a ciência-política brasileira, na visão dos Autores. Isso por que o fogo no pneu está umbilicalmente ligado às outras três figuras alegóricas e possui uma importância epistêmica inequívoca, por sua ligação direta ao conjunto de relações sociais que se enquadra no conteúdo da categoria poder.

2.2.1 - O processo político como gincana e como cafeteria.

Francisco Tavares e Ian de Oliveira destacam que apesar dos estudos de política como gincana serem efetuados com mais frequência com base na teoria neoinstitucionalista da escolha racional e com a utilização de pesquisas quantitativas, existem trabalhos que se utilizem de outros arcabouços teóricos ou diferentes técnicas de pesquisa. Da mesma forma, identificam-se produções na linha da política como "fogo no

pneu" e que se utilizam do ferramental da escolha racional ou trabalham com dados quantificáveis, apesar de não ser o mais comum.

Nesse contexto, concluem que: "O que define cada tipo, portanto, é o direcionamento do olhar, em sentido estático e dinâmico, do pesquisador que pretende estudar relações sociais de poder. " (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 18/19).

E qual o olhar que pretendemos utilizar na presente pesquisa?

Para essa definição, imprescindível delimitar qual a específica relação social de poder que está se pesquisando.

O objeto em questão é a realidade do processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional que tem como atores principais os legisladores (deputados federais e senadores), os partidos políticos, suas lideranças e o Poder Executivo. Sendo relevantes, ainda, outros atores, como a tecnoburocracia estatal, os grupos de interesse organizados, a mídia e o Poder Judiciário. Não desconsiderando, claro, que se trata de tema que é pertinente e envolve o interesse de toda a sociedade brasileira.

A partir da delimitação desse objeto, pretende-se perquirir, avaliar e trazer conclusões sobre como o processo legislativo em matéria tributária, no âmbito federal, trabalhou para a construção de um sistema normativo tributário que está em notório e relevante descompasso com o projeto de sistema tributário desenhado pela Constituição Federal.

Para a busca do alcance desse específico objetivo, entendemos que as visões da política como gincana (principalmente) e como cafeteria trazem um olhar que permite o descortinamento de aspectos estruturais da realidade do processo legislativo tributário federal.

As outras duas visões, política como gincana e como fogo no pneu, apesar da sua relevância, estão mais vinculadas à forma como o processo político é encarado em face dos conflitos sociais e menos sobre a ótica da forma como ele se dá em termos institucionais no Congresso Nacional. Por isso, menos pertinentes ao foco específico desta tese.

A alegoria da gincana considera as características desse tipo de disputa, em que grupos determinados competem entre si, numa disputa para o comprimento de sucessivas tarefas, com o ganhador sendo o grupo que cumpriu o maior número de tarefas ou alcançou a melhor pontuação.

Como bem explicitam Tavares e Caetano, a simplicidade desse tipo de disputa desaparece sob um olhar mais atento. Uma vez que envolvem questões como a

coordenação interna nas equipes, processos de definições que passam do nome da equipe, direcionamento da forma de atuação dos seus integrantes e de estratégias pertinentes a cada uma das tarefas. O que certamente trará no seu bojo conflitos internos (entre os seus integrantes) e externos (com as outras equipes e com os promotores e árbitros das disputas) que demandaram processos de discussão e resolução. O cálculo estratégico, certamente, é um componente crucial para o sucesso na disputa, que envolve tanto o conhecimento, interpretação e "manipulação" das regras da disputa, como a definição da forma de atuação, em face da maior ou menor chance de a equipe ter sucesso em cada disputa, tendo em vista as características da tarefa e os pontos fortes e fracos da equipe e de seus componentes (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 19).

A visão da política como gincana traz para o foco de análise a visão dessa arena como pauta da disputa pelo poder, concernente na capacidade de controlar ou influenciar da forma mais efetiva possível o Estado. No âmbito do Legislativo, isso envolve a busca do maior sucesso possível no êxito dos atores envolvidos, partidos políticos, parlamentares, o Poder Executivo e os grupos de interesse da sociedade civil, no que se refere à transformação ou não das propostas legislativas em leis.

Tavares e Caetano destacam que:

> As regras do jogo interessam às investigações e adquirem especial relevo em estudos sobre temas como relações entre poderes, sistemas eleitorais e desenhos institucionais, por exemplo. Desde a descrição centrada no comportamento de agentes que querem conduzir o Estado – entendido, ao menos em alguma medida, como instrumento– a seu favor até as formulações normativas que apontam para o que entendem como formas estatais mais legítimas ou inclusivas, a competição para saber quem lidera ou influencia a liderança estatal é o cerne do tipo alegórico em comento. (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 20)

Apesar de não ser, como as demais, uma visão da política com a capacidade de lidar isoladamente com toda a sua multifacetada complexidade, o seu enfoque através da alegoria como uma gincana tem grande capacidade para a abordagem de vários de seus principais aspectos, quais: a) avaliação da forma de atuação dos legisladores, no seu contexto lógico, volitivo e estratégico; b) a influência das organizações partidárias no processo legislativo; c) a avaliação de como um determinado sistema político-eleitoral influencia na produção normativa, como no caso do "presidencialismo de coalizão", que é considerado por influente corrente doutrinária como a melhor caracterização do sistema brasileiro; d) como o desenho normativo de determinado processo legislativo, com a

definição de competências, campos de atuação e aberturas ou fechamento para o debate delimitam a qualidade do seu produto; e) a perquirição da existência e em qual sentido de bloqueios para que valores e políticas previstas na Constituição Federal não sejam na prática efetivadas; f) qual o grau de influência de outros atores, como os grupos de interesse organizados, grandes corporação empresariais, os meios de comunicação e a atuação do Poder Judiciário (notadamente do Supremo Tribunal Federal), sobre o processo legislativo.

A análise do contexto institucional, sob a ótica da disputa política, aliada a avaliações respaldadas em estudos de casos ou em pesquisas com dados quantificáveis sobre resultados de votações sobre determinados temas, o número de projetos votados ou retirados das comissões temáticas, a avaliação da influência de outros atores no trâmite ou bloqueio de certas pautas legislativas, etc., podem contribuir muito para o conhecimento da realidade do processo legislativo em matéria tributária.

Outro enfoque relevante, para a presente pesquisa, é aquela trazida na alegoria da cafeteria. A respeito, afirmam Tavares e Caetano:

> Estudar a política como uma cafeteria implica a atribuição de ênfase aos processos discursivos informais, que carreiam do espaço público não estatal para o sistema do Estado fluxos de opiniões aptos a influenciarem e conferirem ou subtraírem legitimidade às decisões exaradas pela burocracia. A opinião pública, a circulação das ideias no tecido social e os espaços temáticos não estatais de debate ou interlocução sobre problemas políticos são, em geral, os objetos preferidos pela vertente em questão. (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 25)

A política como cafeteria permite a análise de como são construídos o debate e a deliberação no processo legislativo. Comporta a investigação de como ocorre e em que grau a influência da sociedade civil sobre a atividade política, ultrapassando o campo de análise delimitado pelo Congresso, partidos políticos e governo.

Nesse enfoque é possível abarcar questões muito relevantes para o processo legislativo em matéria tributária, como: a) qual é a efetiva qualidade informacional que os legisladores possuem para a análise das proposições tributárias?; b) qual o nível de influência das informações trazidas pela tecnoburocracia estatal (Receita Federal, principalmente) e dos grupos de interesse organizados (principalmente o lobby empresarial) na discussão e deliberação das matérias fiscais?; c) existe efetivamente e em que grau abertura para que haja um debate mais aprofundado das proposições tributária,

principalmente nas Comissões de Tributação, com a participação mais aberta, envolvendo entidades da sociedade civil, como os sindicatos e associações?

No atual estágio das democracias ocidentais esse aspecto é ainda mais relevante, tendo em vista a grande influência que os meios de comunicação e, principalmente, as redes sociais possuem no debate político. É um fato esperado que uma parcela dos legisladores busque informações sobre questões tributárias na mídia e redes sociais, sujeitos a imprecisões técnicas e propagação de *fake news*. Por outro lado, como o interesse pela viabilidade da reeleição é um dos principais motores na atuação de grande parte dos congressistas, é cada vez mais perceptível o direcionamento da atuação política pelo crivo imediatista e muita vez irrefletido ou equivocado das repercussões das propostas nas redes sociais.

Esse imediatismo e foco voltado ao cálculo estratégico voltado ao ganho político, prejudica o trabalho do Congresso Nacional no que se refere às complexas questões tributárias. Cuja natureza invariavelmente exige a execução das análises *ex ante* e *ex post*, com base em dados econômicos, orçamentários e de impacto social. O que, muitas ou na maioria das vezes, ou não é executado pelos parlamentares ou é efetuado de forma deficiente. Tal contexto também é flanco para perda da racionalidade no processo legislativo e no seu resultado (a lei tributária), com deficiências principalmente em termos de racionalidade ética, sistêmica e comunicativa.

Tavares e Caetano fazem pertinentes críticas a esse modo de se enxergar a política, por ser presumir uma situação de igualdade que é pouco crível nas sociedades marcadas por profundas desigualdades de vinculadas a elementos como gênero, raça e classe. O que implica em não levar às últimas como o contexto das desigualdades e dos conflitos sociais influi na forma como se dá o jogo político (TAVARES; OLIVEIRA, 2016, p. 26).

Apesar desses limites e deficiências no modelo de análise, para o objetivo desta tese, a perquirição sobre os fluxos informacionais e as condições em que se dá a obtenção de informações e o debate no processo legislativo em matéria tributária, no Congresso Nacional, é essencial.

2.3 - Presidencialismo de Coalizão no Brasil.

2.3.1 - O presidencialismo de coalizão.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 é o principal marco da redemocratização do Brasil após o período de exceção instituído pelo Golpe civil e militar de 31 de março de 1964. A atual Constituição trouxe avanços extremamente relevantes no desenho democrático das instituições, na busca da construção de uma sociedade mais justa e solidária, principalmente através da proteção dos direitos das minorias e dos direitos difusos.

Por outro lado, o desenho do sistema político trazido pela Constituição tem sido, desde a sua promulgação, objeto de estudo pela ciência-política e de intenso debate sobre quais as características que predominam nesse arranjo institucional e quais as consequências que têm sido observadas na sua aplicação nos últimos 30 anos.

Essa análise, principalmente no que se refere às correntes neoinstitucionalistas, tendo sido efetuada no contexto do denominado presidencialismo de coalização, nomenclatura que sintetizaria o sistema político brasileiro instituído pela Constituição de 1988.

A expressão "presidencialismo de coalização" foi utilizada de forma pioneira pelo cientista-político Sérgio Abranches, no artigo "Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro", publicado em 1988, antes da própria promulgação da Constituição, para denominar o regime político-institucional brasileiro (ABRANCHES, 1988).

O presidencialismo de coalização decorre dos elementos institucionais que caracterizam o sistema político brasileiro trazido pela Constituição Federal de 1988, evidenciado pelos seus elementos estruturantes: presidencialismo, federalismo, bicameralismo, multipartidarismo e representação proporcional no regime de lista aberta (ABRANCHES, 2018, p. 87).

A característica principal do sistema político-institucional brasileiro é, nessa visão, a estrita vinculação da capacidade de o Executivo Federal governar através da formação de grandes coalizões políticas no Congresso Nacional, envolvendo as forças partidárias com representação parlamentar.

Nas palavras de Abranches:

> Apenas uma característica, associada à experiência brasileira, ressalta como uma singularidade: o Brasil é o único país que, além de combinar

> a proporcionalidade, o multipartidarismo e o "presidencialismo imperial", organiza o Executivo com base em grandes coalizões.
>
> (...)
>
> A lógica de formação das coalizões tem, nitidamente, dois eixos: o partidário e o regional (estadual), hoje como ontem. É isto que explica a recorrência de grandes coalizões, pois o cálculo relativo à base de sustentação política do governo não é apenas partidário-parlamentar, mas também regional. (ABRANCHES, 1988, p. 22)

Segundo Abranches, a construção de uma coalizão como base de apoio político é um processo que apresenta três momentos principais. Primeiro, o da "constituição da aliança eleitoral", que demanda a elaboração de um programa de governo que traga o mínimo direcionamento para a sua construção. Em seguida, o momento da "constituição do governo", que está diretamente relacionado à distribuição de cargos no Governo Federal, conduzido de forma a cumprir os compromissos construídos quando da fixação da aliança eleitoral. Por fim, a "transformação da aliança em coalização efetivamente governante", no qual ocorre a efetivação da busca da implementação das políticas governamentais que caracterizam o compromisso firmado no âmbito da coalizão.

Ainda na visão deste cientista político, em países com formações sociais de maior heterogeneidade e grau de conflituosidade, caso do Brasil, a estratégia de formação de coalizões é altamente complexa e geradora de forte tendência à instabilidade política. A construção de uma coalizão governamental implica na necessidade de conjugar partidos políticos de diferentes ideologias e demanda que o Executivo apresente bom desempenho no exercício do poder, para viabilizar a manutenção das normalmente frágeis alianças. Essas dificuldades são determinadas por fatores como o excessivo número de partidos políticos, o sistema federativo e o relevante poder dos governadores, isso inserido numa sociedade diversa e heterogênea como a brasileira, com alta propensão ao conflito de interesses (de classe e regionais) e a forte tradição presidencialista e proporcional (ABRANCHES, 1988, p. 31 e 32).

Já Fernando Limongi considera que, apesar de termos inequivocamente um sistema de presidencialismo de coalizão, isso não seria uma exclusividade brasileira, já que várias democracias funcionariam com base em presidencialismo pautado por coalizões. Na sua visão, a principal característica do sistema brasileiro é o fato do relacionamento entre Executivo e Legislativo estar pautado pelo controle de agenda por parte do primeiro, que tende a conseguir aprovação da maioria de suas proposições,

já que normalmente ancora a sua atuação em sólido e consistente apoio partidário (LIMONGI, 2006).

Abranches, por sua vez, entende que a maior concentração de poderes de agenda legislativa e orçamentária na Presidência da República reduziu, mas sem eliminar, a tendência à paralisia decisória derivada da fragmentação de interesses e, também, da multiplicidade de *veto players*[44] no sistema político (ABRANCHES, 2018, p. 87).

As visões divergentes de Abranches e Limongi sobre o presidencialismo de coalizão demonstram a evolução da visão que os estudiosos têm essa característica do sistema político brasileiro e as suas dificuldades enquanto mecanismo de atuação do presidencialismo. O que é fruto, em grande medida, de pesquisas empíricas sobre o resultado das votações do Congresso, como as feitas por Limongi e Figueiredo (FIGUEIREDO; LIMONGI, 2001, p. 83), que demonstram que a dinâmica de coalizões, em diversos momentos da República após 1988, propiciou que os Poderes Executivos tivessem expressivas taxas de aprovação de suas proposições no Parlamento Federal (TAUK, 2019, p. 213).

A evolução na forma de se enxergar e avaliar o arranjo político-institucional brasileiro, que configura o nosso modelo de presidencialismo de coalização, é bem explicitada por Limongi e Figueiredo:

> O termo – presidencialismo de coalizão – ganhou elasticidade e plasticidade próprias aos rótulos que passam a ser aplicados para caracterizar realidades complexas e dinâmicas. A conotação inicial dada ao termo por Sérgio Abranches era claramente negativa, visando descrever uma realidade anômala e instável, quando não inviável, em razão, fundamentalmente do fato de a coalizão carecer de bases partidárias. Na realidade, na visão original, a fragilidade dos partidos brasileiros seria uma das dificuldades intransponíveis à formação de uma base de sustentação ao presidente. Em meados dos anos 1990, o termo ganhou conotação mais neutra quando não positiva. Neutra porque se constatou que o fato de que presidentes sejam apoiados por coalizões não é algo anômalo ou singular. Positiva porque conferia estabilidade ao sistema político brasileiro. Nessa revisão, a reversão da avaliação dos partidos desempenhou papel crucial. A coalizão associada ao presidencialismo operaria em bases partidárias. (LIMONGI; FIGUEIREDO, 2017, p. 80)

A teoria do presidencialismo de coalizão não é imune a críticas sobre os seus limites na capacidade de analisar a realidade política brasileira. Entre estas críticas,

[44] Veto player pode ser definido como "ator individual ou coletivo cuja concordância é necessária para que se tome uma decisão política" (TSEBELIS, 1997)

destaque-se a visão de Danilo Martuscelli, no sentido de que: a) essa linha de análise, ao enxergar as instituições políticas como apartadas da estrutura econômica e social, não consegue explicar a relação entre as instituições políticas e a disputa de classes, bem como de compreender a correlação entre política e economia; b) limitação da análise a partir da teoria da separação de poderes, já que Executivo e Legislativo são partes constituintes da unidade de poder institucionalizado: o Estado burguês; c) a visão de que as coalizões implicariam em maior capacidade governativa dos partidos desconsidera que a Constituição de 1988 conferiu maior capacidade decisória à burocracia estatal, como o Ministério da Economia e a Receita Federal, privilegiando a legitimidade burocrática em detrimento da legitimidade representativa, centrada na atividade do Parlamento (MARTUSCELLI, 2010, p. 63-65).

O presidencialismo de coalizão também recebeu fortes críticas, tendo em vista as crises políticas que levaram ao impeachment do presidente Fernando Collor de Mello e, recentemente, da Presidente Dilma Rousseff.

Fernando Limongi e Angelina Figueiredo enfrentaram o tema, considerando o contexto de crise do segundo mandato da Presidenta Dilma Rousseff. Os cientistas políticos reconhecem que no Brasil coexistem crises, presidencialismos e coalizões. Contudo, a coexistência destes três não implica, obrigatoriamente, numa relação de causa e efeito. Para tanto, teria que se comprovar a hipótese de que se o presidencialismo de coalizão assumisse outros formatos, o contexto de crise abrandaria. Mas nesse contexto, indagam: qual seria o modelo alternativo ao presidencialismo de coalizão? E qual a verdadeira raiz do problema, o presidencialismo ou a coalizão? (FIGUEIREDO; LIMONGI, 2017).

Em resposta a essas questões, os dois autores defendem a visão de que o contexto de crise recorrente no sistema político nacional não está vinculado ao desenho institucional, mas às especificidades do quadro político-eleitoral-social brasileiro. O que explica porque cada crise política ocorrida no país tem as suas especificidades, que extrapolam o contexto das escolhas institucionais principais (presidencialismo e representação proporcional). O que não se alteraria, por exemplo, se houvesse a mudança para o parlamentarismo.

Especificamente sobre a crise do segundo mandato da Presidenta Dilma, Figueiredo e Limongi explicitam que a análise não pode desconsiderar que desde o seu primeiro mandato foi formada uma grande coalizão de apoio, a partir do acordo PT-MDB. Devendo ser analisados os diversos fatores que levaram ao incremento de uma situação

de crise que levou a impeachment, a partir da grande polarização política que se engendrou ao longo das disputas presidenciais e se intensificou nos governos petistas. Caso dos protestos de 2013, que fomentaram ainda mais a polarização, que chegou ao seu patamar máximo no final do processo eleitoral de 2014, permeado pela Operação Lava Jato e o questionamento do resultado do pleito pelo PSDB. Paralelamente, ganhou corpo uma crise econômica que tem correlação e interação inequívoca com a crise política.

Essa análise foi aprofundada por Ribamar Rambourg Júnior, na dissertação "A crise na coalizão e o impeachment de Dilma Rousseff", defendida na Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, sob a orientação de Fernando Limongi. O seu objeto de análise foi a relação da Presidenta com a coalização governista, durante o seu mandato. Tendo como questionamento a ser respondido, o porquê de apesar da reeleição e da coalizão majoritária no Congresso, a Presidenta Dilma não ter conseguido construir um escudo legislativo de proteção na crise (RAMBOURG JÚNIOR, 2019).

Nas suas conclusões, Rambourg Júnior defende a tese de que a crise e o impeachment decorreram da opção da Presidenta Dilma Rousseff de não construir uma relação sólida com os partidos da coalizão. Nesse sentido:

> Em resumo, desde que tomou posse, a presidente optou por não construir uma relação sólida com os partidos da coalizão. Em diversas ocasiões, como por exemplo após as manifestações de junho de 2013 e após a sua reeleição, as oportunidades para reorganização na relação com os aliados foram desperdiçadas. Em 2015 e 2016, no contexto de crise econômica e escândalos de corrupção com ampla cobertura midiática, milhões de pessoas foram às ruas pela destituição de Dilma Rousseff. No auge da impopularidade presidencial e na ausência de *escudo legislativo*, o *impeachment* tornou-se resultado impossível de ser evitado. (RAMBOURG JÚNIOR, 2019, p. 105)

Efetivamente, a crise política que culminou com o impeachment da Presidenta Dilma Rousseff teve complexidade e características muito próprias, decorrentes do quadro político, econômico e social que o permeou. O acirramento da disputa política, a forte oposição da grande mídia ao seu governo e o contexto trazido pelas manifestações de 2013 e pela Operação Lava Jato geraram um estado de coisas bastante específico e complexo.

Na nossa visão, o impeachment da Presidenta Dilma Rousseff, decorrente de um golpe político-jurídico-midiático, não infirma a capacidade da teoria do presidencialismo

de coalizão de explicar o sistema político brasileiro. Na verdade, demonstra o viés duplo do sistema, que ao mesmo tempo que outorga grande força ao Poder Executivo na sua relação com o Poder Legislativo, vincula fortemente a governabilidade à capacidade do Chefe do Executivo de construção e gerenciamento da coalizão partidária. Nos momentos de crise econômica, social e/ou política, a força dessa coalizão e a habilidade do Chefe do Executivo e de seu partido em manter coesa a sua base política é colocada à prova. E nas situações extremas, como nos Governos de Fernando Collor e Dilma Rousseff, por contextos e motivos totalmente diferentes, nos quais essa capacidade extremamente se fragilizou, ocorreram as condições para a ruptura total da coalizão, levando ao impeachment.

Essa visão coaduna com o posicionamento externado por Valter Carvalho, João Paulo Viana e Marcio Carlomagno:

> Mas embora a fragmentação partidária e a variável Cunha tenham pesado na elucidação da crise que levou à derrocada do governo Dilma, não explicam tudo. A estratégia presidencial na formação e gerenciamento de coalizão é uma variável importante para entender os conflitos. Não obstante a gama ampla de poderes institucionais e de agenda que caracteriza o presidencialismo de coalizão, a estratégia escolhida para executar a agenda presidencial é uma variável de capital importância para compreender o sucesso ou fracasso do presidente nas relações com o Congresso. Assim, fazendo uso do arsenal de prerrogativas constitucionais e financeiras a sua disposição, mas a despeito dessas, "o cálculo presidencial" minimiza ou maximiza os custos de gerenciar eficientemente uma coalizão de governo. (CARVALHO; VIANA; CARLOMAGNO, 2019, p. 75/76)

Apesar das relevantes críticas no sentido de que a teoria do presidencialismo de coalizão não conseguiria abarcar toda a complexidade da arena política, principalmente no contexto do conflito social e da força do poder econômico, isso não retira as suas qualidades e a capacidade de construir uma visão sólida do macro desenho do sistema político brasileiro. E especificamente no que se refere ao estudo do processo legislativo, em termos de dinâmica e determinação da forma em que construído o sistema normativo infraconstitucional, a avaliação de temas como o poder de agenda do presidente, a prevalência dos líderes partidários no processo legislativo e a forma de influência dos grupos de interesse são determinantes.

Por esses motivos, consideramos que dentro da corrente institucionalista, a teoria do presidencialismo de coalizão tem instrumentais teóricos e empíricos com capacidade

de explicar a evolução do sistema tributário nacional após a Constituição de 1988. A partir da análise da forma se deram e se dão as relações entre Executivo e Legislativo e a dinâmica no Congresso Nacional de apresentação, seleção, debate e votação das proposições legislativas em matéria tributária.

2.3.2 - Presidencialismo de Coalizão e a dinâmica legislativa.

O sistema político-institucional instaurado com a promulgação da Constituição Federal de 1988 é marcado pelas características do chefe do Poder Executivo deter expressivos poderes legislativos (matérias de iniciativa privativa[45] e de editar medidas provisórias com força de lei, poder de veto e de solicitar regime de urgência para os seus projetos), forte federalismo político, multipartidarismo e sistema eleitoral proporcional de lista aberta.

A consequência dessa estrutura institucional é a necessidade de o Poder Executivo direcionar o seu relacionamento com o Legislativo através da formação de coalizões. Para viabilizar essa construção, o Presidente da República se utiliza das prerrogativas constitucionais que lhe outorgam grande capacidade de definição da agenda legislativa e, consequentemente, uma posição institucional dominante, que incentiva os parlamentares à cooperação, por diversos motivos (busca de acesso à liberação de emendas orçamentárias, de postos na administração federal e de exposição política, com a ótica predominante das necessidades de se viabilizar a reeleição) (TAUK, 2019, p. 202).

O poder de controle, ou pelo menos de grande influência da agenda legislativa do Congresso Nacional, considera a capacidade de determinar que matérias serão apreciadas pelo Parlamento e em que momento.

Pode-se, então, colocar como premissa basilar do processo legislativo no Congresso Nacional a forte influência exercida pelo chefe do Poder Executivo diretamente na sua dinâmica, tanto em termos de matérias a serem priorizadas ou bloqueadas, quando do ritmo do debate e processamento das proposições até a fase final de votação.

[45] O Supremo Tribunal Federal tem entendimento pacificado de que a Constituição Federal de 1988 admite a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário. Reconhece o tribunal, que o ato de legislar sobre matéria tributária, mesmo que tenha por objeto a concessão de incentivos fiscais, não se equipara ao ato de legislar sobre o orçamento. A exceção está na competência de iniciativa de matéria tributária, do Presidente da República, no que se refere aos territórios federais (artigo 61, §1º, b da CF). Nesse sentido: STF, ADI-MC 724-RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 27-04-2001, p. 56.

A Constituição Federal, em seu artigo 61, §1º não incluiu a matéria tributária entre aquelas de iniciativa privativa do Presidente da República[46]. Contudo, conforme será aprofundado no capítulo seguinte, isso não impede que haja forte controle, na prática, da agenda tributária do Congresso Nacional pelo Poder Executivo, através da introdução da maior parte das proposições via medida provisória, pela prerrogativa de impor o regime de urgência e também pelo poder exercido pelas lideranças partidárias.

A avaliação se a estrutura do presidencialismo de coalizão gera maior instabilidade ou não na dinâmica político-legislativa e na capacidade de governar do Poder Executivo é objeto de franca controvérsia entre os seus estudiosos.

Na clássica visão de Sérgio Abranches, o presidencialismo de coalização é um sistema marcado pela sua instabilidade e de alto risco para o Executivo, já que a sua sustentação está centrada no desempenho corrente do governo e na sua disposição e capacidade de respeitar os pontos ideológicos ou pragmáticos que são considerados inegociáveis na construção da coalização, e que nem sempre estão explicita e coerentemente fixados (ABRANCHES, 1988).

Em sua obra mais recente, Abranches reiterou sua visão sobre o sistema:

> Mas o presidente continua dependente do voto convergente de sua coalização multipartidária para aprovar sua pauta legislativa e convalidar as medidas provisórias. Com esses poderes de agenda – e aqueles decorrentes do monopólio do poder de alocar os recursos orçamentários – adquiriu recursos expressivos para formar coalizões de governo. Tal capacidade, todavia, não reduz a complexidade da negociação das coalizões, nem assegura a aprovação em bloco de sua agenda legislativa. A ausência de incentivos e compromissos

[46] "Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição. § 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: I - fixem ou modifiquem os efetivos das Forças Armadas; II - disponham sobre: a) criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração; b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios; c) servidores públicos da União e Territórios, seu regime jurídico, provimento de cargos, estabilidade e aposentadoria; d) organização do Ministério Público e da Defensoria Pública da União, bem como normas gerais para a organização do Ministério Público e da Defensoria Pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios; e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI; f) militares das Forças Armadas, seu regime jurídico, provimento de cargos, promoções, estabilidade, remuneração, reforma e transferência para a reserva. § 2º A iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles."

> programáticos ou de políticas públicas e a gama de incentivos à patronagem e ao clientelismo levam à negociação caso a caso, sempre na dependência de pagamentos colaterais. As decisões continuam a ser demoradas e, no fim, saem bem menos eficazes do que se ambicionou. (ABRANCHES, 2018, p. 87)

Para Abranches, a heterogeneidade de forças que participam do processo político decisório e a grande dificuldade em formar e manter agregadas coalizões político-governamentais trariam elevado grau de instabilidade no arranjo político-institucional, notadamente na relação Executivo e Legislativo, desenhado pela Constituição de 1988.

O risco maior, na sua visão, é de que a instabilidade gerada pela dificuldade de correlação das forças e prerrogativas desses dois poderes desague numa crise institucional grave, quando atinja diretamente o chefe do Poder Executivo. Uma vez que a "ruptura da aliança, no presidencialismo de coalizão, desestabiliza a própria autoridade presidencial" (ABRANCHES, 1988, p. 31).

Já para Limongi e Figueiredo, um sistema presidencialista que fosse centrado numa separação de poderes clássica levaria os parlamentares a ter comportamentos irresponsáveis, devido ao fato de que a duração dos seus mandatos não seria influenciada pelos infortúnios políticos do presidente. Com a exclusão dos membros do partido do Presidente, os demais não teriam incentivos para a cooperação; pelo contrário, seria uma estratégia politicamente mais rendosa a recusa sistemática à cooperação. O que implicaria na constatação de que os governos presidencialistas multipartidários não poderiam contar com o apoio político dos parlamentares, o que lhes tenderia a sofrer de paralisa (LIMONGI; FIGUEIREDO, 1988, p. 89-98).

Ainda segundo Limongi e Figueiredo, um presidente com amplos poderes legislativos tem a capacidade de ditar a agenda legislativa e induzir os parlamentares à cooperação. Além das prerrogativas legislativas que possui, o chefe do Executivo ainda detém outros recursos, como o controle da execução orçamentária e sobre o acesso aos postos no governo. Uma variável importante nessa equação é a relação do presidente com o sistema partidário, uma vez que as chances de conflito entre Executivo e Legislativo se vinculam à distribuição partidária das cadeiras no Congresso Nacional. Já o contexto de um presidente apoiado por um partido disciplinado e que controla a maioria das cadeiras no Congresso é algo raro. A difícil formação de maiorias parlamentares traz a lume as figuras da disciplina partidária e da coalização política.

Em termos de disciplina partidária, os dois cientistas políticos destacam que, ao contrário do que a literatura dominante afirma a respeito da incapacidade dos partidos

políticos brasileiros em canalizar as preferências do seu eleitorado e dos incentivos sistêmicos à atuação individualista dos parlamentares, a taxa de coesão partidária nas votações, segundo levantamento empíricos, é alta.

Figueiredo e Limongi destacam que em pesquisas publicadas em seus trabalhos anteriores, referentes ao período de 1988 a 1997, a probabilidade de que um parlamentar vote com a liderança de seu partido é de 0,894. Sendo maior em partidos com maior consistência ideológica de esquerda (PT – 0,973) ou de direito (PFL, posteriormente DEM, atual União Brasil – 0,901) e menor nos partidos de maior caráter fisiológico, como o PMDB (0,857) e o PTB (0,857) (LIMONGI; FIGUEIREDO, 1988, p. 98).

Já estudo de Bruno Pasquarelli, referente aos dois primeiros mandados do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva, mostra os autos índices de fidelidade dos partidos da coalização governamental, com índice de 93% do PT, 90% do PR/PL e do PDT, os demais partidos da coalização girando em terno de 84%, com exceção do PMDB, com 78,7% (PASQUARELLI, 2011, p. 12).

Sobre a vinculação dos votos às orientações das lideranças partidárias, destacou Pasquarelli:

> Por último, comprovou-se a tese de que os partidos políticos votam de acordo com a indicação feita pelos seus respectivos líderes. De acordo com a tabela 6, 92% dos legisladores seguiram os líderes dos partidos, colaborando para apoiar o governo ou para fazer oposição ao Poder Executivo. Verificou-se que a disciplina partidária em relação aos líderes é praticamente a mesma nos partidos da coalizão governista e de oposição. Dentre os quatro principais partidos, o PT foi aquele que possuiu o maior índice (94%), seguido pelo PSDB (91%), PMDB (88%) e DEM (86%). (PASQUARELLI, 2011, p. 13)

A explicação para esse fenômeno são os amplos poderes outorgados pelos regimentos internos da Câmara e do Senado, aos líderes partidários para que atuem em nome dos seus partidos, no contexto de um procedimento decisório centralizado na figura das agremiações políticas.

Além disso, pesquisas efetuadas com congressistas indicam que membros de um mesmo partido tendem a ter preferências políticas similares e com relativo grau de

definição[47][48]. O que seria comprovado, também, pelo fato das lideranças partidárias compartilharem de um alto grau de estabilidade no Congresso Nacional.

A partir da sua visão da realidade do presidencialismo de coalização brasileiro, Limongi e Figueiredo concluem:

> Em nossa argumentação, assumimos que os parlamentares se interessam por patronagem[49] e sinecuras[50]. No entanto, estamos longe de assumir qual seja a motivação exclusiva ou mesmo principal dos parlamentares. A premissa usual de que parlamentares adotam estratégias que maximizam as suas chances de reeleição está longe de implicar interesse exclusivo em patronagem ou dilapidação predatória do Estado. Necessariamente, parlamentares têm interesses no sucesso mais amplo das políticas governamentais, já que essas afetam as suas chances de sucesso. (LIMONGI; FIGUEIREDO, 1988, p. 101-102)

A existência de um contexto de disciplina partidária, no âmbito do Congresso Nacional, decorre das regras e características do processo legislativo federal. A vinculação do padrão de organização de funcionamento das duas casas do Congresso ao princípio partidário, que propicia uma distribuição desigual de recursos, direitos e privilégios entre os parlamentares contribui para conferir certa previsibilidade decisória. Isso porque é bastante desigual a capacidade, entre os parlamentares, de propor matérias e emendas que tenham efetiva tramitação, de influir na determinação dos métodos de votação e das pautas dos trabalhos, e em última instância de influir no sucesso ou insucesso de determinada proposição legislativa. O poder concentrado nos líderes partidários e nas mesas diretoras das duas casas tem tamanha capacidade de controle do processo legislativo que provoca um forte direcionamento partidário na atuação dos parlamentares (MENDES, 2019, p. 49).

A eficácia do presidencialismo de coalização, reconhecem os estudiosos, depende da forma como cada governo federal constrói a sua coalização, a sua evolução no curso

---

[47] A partir de dados da Pesquisa Legislativa Brasileira (PLB) coletados em 2013, referentes aos parlamentares da 54ª legislatura (2011-2014), pesquisadores concluíram ser possível a identificação de três blocos de partidos. Os partidos de esquerda, PT, PSOL, PCdoB, PSB e PDT. Sendo que o posicionamento dos dois últimos estão mais próximas aos pontos médios das escalas utilizadas. Os partidos que se caracterizam pela incongruência na sua ordenação nos espectros ideológicos, podem ser caracterizados como de centro-direita (PSDB, PPS e PTB) ou de centro (PMDB). Por fim, os partidos que demonstram grande coerência na posição de direita: PP, DEM e PSC. (MACIEL; ALARCON; GIMENEZ, 2017, p. 84-85)

[49] De forma sintética pode-se conceituar patronagem como às formas pelas quais os governos e partidos políticos distribuem cargos e outras benesses política em troca de apoio eleitoral ou fidelidade à coalizão política.

[50] Sinecura, por sua vez, indica cargo ou emprego rendoso e que normalmente exige pouco trabalho ou esforço.

do mandato presidencial, que se vincula diretamente ao nível de sucesso e insucesso (ou de popularidade/impopularidade) da específica administração.

Nesse contexto, o presente estudo buscará no próximo capítulo perquirir qual a correlação da dinâmica do presidencialismo de coalização e as peculiaridades da matéria tributária.

As diversas facetas que envolvem esse ramo normativo, entre as quais, a natureza federativa da divisão constitucional da competência tributária, a vinculação do desenho do sistema tributário à divisão da carga tributária entre as diferentes classes sociais e os diferentes ramos da atividade econômica, a complexidade técnica da legislação tributária, a forte presença do lobby no que se refere as propostas de alteração da legislação tributária e a forte penetração, atualmente, na sociedade e no Congresso Nacional de ideologias que demonizam a tributação (libertarismo fiscal), devem ser consideradas na avaliação de como se dá efetivamente o processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional.

2.3.3 - O presidencialismo de coalizão e o nível de sucesso no Congresso Nacional.

A análise da forma como o Congresso Nacional funciona, no contexto do presidencialismo de coalizão, demanda a avaliação empírica sobre o processo legislativo federal em questões como divisão da iniciativa das proposições entre Executivo e congressistas, percentual de aprovação das proposições trazidas ou apoiadas pelo Executivo, participação das Comissões e aprovação de iniciativas, utilização do regime de urgência e preponderância do Plenário.

Estudos mais atuais, que buscam descortinar a realidade da atividade do Congresso Nacional, como o Projeto Congresso em Números, da Fundação Getúlio Vargas (FGV) do Rio de Janeiro, com o desenvolvimento de um indicador que mensura o nível de apoio da Câmara dos Deputados às orientações do governo e votação de matérias de seu interesse (CERDEIRA; VASCONCELLOS; SGANZERLA; CUNHA; CARABETTA; SALLES; SCOVINO, 2018, p. 51-53), a pesquisa de Acir Almeida sobre as leis federais não orçamentárias, do período de 1989-2014, com a avaliação de quais destas tiveram origem na Presidência da República (ALMEIDA, 2015) e o estudo de Fábio Gomes referente às proposições legislativas apresentadas entre 1999 e 2006, trazem

dados que permitem uma compreensão mais clara e contemporânea do Congresso Nacional.

Caroline Tauk analisou os três estudos em artigo publicado na Revista de Informação Legislativa do Senado Federal e destacou que o indicador da FGV demonstrou que desde 2000, excetuado o lapso de 2014 a 2016, a apoio parlamentar ao Governo Federal nunca esteve abaixo do alto percentual de 60% (sessenta por cento). No período de instabilidade política gerado pelo pedido de impeachment da Presidenta Dilma Rousseff, o indicador apresentou inclinação negativa. Com a posse de Michel Temer, o indicador volta a ter inclinação positiva, na casa dos 80% (oitenta por cento) (TAUK, 2019, p. 204).

Já a pesquisa de Acir Amaral traz a informação de que, no período de 1989-2004, 60% (sessenta por cento) das leis aprovadas tiveram sua origem na Presidência da República. Esse percentual tem uma queda gradual, a partir de 2005, sendo que de 2008 em diante, estabiliza-se em torno de 30% (trinta por cento), acompanhado do aumento de leis de iniciativa parlamentar. Já em comparação ao período de 1995-2002, as legislaturas de 2007-2014 apresentam uma pequena diminuição nas leis com origem no Executivo, de 64,6% (sessenta e quarto vírgula seis por cento) para 50,4% (cinquenta vírgula quatro por cento); por outro lado, ocorre um considerável aumento das leis originadas no Congresso, de 38,4% (trinta e oito vírgula quarto por cento) para 80,9% (oitenta vírgula nove por cento) (TAUK, 2019, p. 204-207).

A pesquisa de Amaral informa, também, que a quantidade média de leis provenientes de medidas provisórias ficou em cerca de 50%, (cinquenta por cento) nos dois períodos considerados (1995-2002 e 2007-2014). Já os projetos de lei aprovados através do regime de urgência diminuíram de 28,7% (vinte e oito vírgula nove por cento sete por cento) para 13,8% (treze vírgula oito por cento) e, em paralelo, as leis decorrentes de aprovação conclusiva das comissões passou de 9,8% (nove vírgula oito por cento) para 29,1% (vinte e nove vírgula um por cento).

Já a pesquisa de Fábio Gomes, após analisar a tramitação de 21.447 proposições legislativas apresentadas no Congresso Nacional entre 1999 e 2006 demostrou a força do poder de iniciativa do Executivo, que foi a origem de 76,9% (setenta e seis vírgula nove por cento) das 1.699 leis produzidas na via ordinária e de 76,1% (setenta e seis vírgula um por cento) das 1.745 normas produzidas em todas as vias (alterações constitucionais, leis ordinárias e complementares). Com relação ao trâmite, a pesquisa informa que 58,3%

(cinquenta e oito vírgula três por cento) das leis foram aprovadas pela votação conclusiva nas comissões e 39,1% (trinta e nove vírgula um por cento) pelo plenário.

Sobre períodos mais recentes, destaque-se a pesquisa produzida por Moraes, Miranda e Azolin a respeito do presidencialismo de coalizão e governabilidade, considerando o desempenho político-institucional dos governos Dilma Rousseff e Michel Temer na imposição de suas agendas prioritárias no período 2011-2017 (MORAES; MIRANDA; AZOLIN, 2017).

A pesquisa efetuou a comparação dos governos Dilma I-II e Temer considerando-se três principais critérios: i) a partir dos dados de produção legislativa, a avaliação do desempenho político institucional de cada governo; ii) o sucesso de cada um deles no que se refere à implementação dos principais pontos das respectivas agendas; iii) a orientação dos partidos em face das propostas e pautas do governo e a disciplina partidária, considerando as votações nominais.

No que se refere ao desempenho político-institucional do Poder Executivo, a governabilidade está diretamente ligada à sua capacidade de implementar a sua agenda prioritária.

O estudo apurou a taxa de sucessos dos referidos governos considerando a tramitação e votação de Medidas Provisórias, Projetos de Lei com medida de urgência e Projetos de Emenda Constitucional. As taxas de sucesso apuradas foram de 76,24% (setenta e seis vírgula vinte e quatro por cento) - Dilma I -, 81,43% (oitenta e um vírgula quarenta e três por cento) - Dilma II - e de 77,43% (setenta e sete vírgula quarenta e três por cento) - Temer. Considerando as taxas por ano, identifica-se que o apoio dos governos Dilma passou de 85,86% (oitenta e cinco vírgula oitenta e seis por cento) – 2012 - para 54,84% (cinquenta e quatro vírgula oitenta e quatro por cento) - 2014. Apesar de ser comum o decréscimo da taxa de sucesso entre o primeiro e o último ano de mandato, a forte redução no caso do primeiro mandato da Presidenta Dilma Rousseff certamente está ligada ao clima instaurado após os protestos de 2013. Já em 2015 houve uma relevante recuperação da taxa de sucesso, de 29,09% (vinte e nove vírgula nove por cento), e novo decréscimo em 2016, antes do afastamento da Presidenta, com o índice ficando em 71,43% (setenta e um vírgula quarenta e três por cento).

No que se refere à pauta temática, o estudo indica que os assuntos priorizados foram Econômico, Gestão, Orçamento e Social. O governo Dilma I apresentou como o Econômico como pauta prioritária, 35,36% (trinta e cinco vírgula trinta e seis por cento), seguido por Orçamento, 19,34% (dezenove vírgula trinta e quatro por cento) e depois o

Social, 11,05% (onze vírgula zero cinco por cento). Já o Governo Dilma II manteve a mesma ordem de importância, sendo que em comparação com o Governo Dilma I, a temática Econômica teve um decréscimo de 107% (cento e sete por cento), a de Gestão menos 1,12% (um vírgula doze por cento), diferenças não significativas.

Na agenda do governo Dilma I a temática prioritária foi o Econômico, 35,36% (trinta e cinco vírgula trinta e seis por cento), o tema Gestão, 25,41% (vinte e cinto vírgula quarenta e um por cento) em segundo, seguido pelo tema Orçamento, 19,34% (dezenove vírgula trinta e quatro por cento) e, por fim, Social com 11,05% (onze vírgula zero cinco por cento). Os dois temas prioritários (Econômico e Gestão) da agenda do governo Dilma I juntos foram responsáveis por 60,77% (sessenta vírgula setenta e sete por cento) da agenda desse governo. A agenda prioritária do Governo Dilma II repete a mesma ordem de importância temática do governo Dilma I. Os temas Econômicos e Gestão praticamente apresentam a mesma magnitude de importância. Comparando as duas agendas dos governos Dilma I e Dilma II, o tema Econômico apresentou um decréscimo da ordem de 1,07% (um vírgula zero sete por cento) e no tema Gestão um decréscimo da ordem de 1,12% (um vírgula doze por cento), diferença insignificante do ponto de vista quantitativo.

O Governo Temer não alterou a relação de importância dos temas, apenas trocando de posição o tema Gestão, 40% (quarenta por cento), que ficou à frente do Econômico, 22,86% (vinte e dois vírgula oitenta e seis por cento). Fazendo a comparação entre os governos Dilma I-II e Temer, a grande diferença foi com relação à temática Social, que teve ordem de importância de 18,57% (dezoito vírgula cinquenta e sete por cento), no governo Dilma II, enquanto no governo Temer foi de 8,57% (oito vírgula cinquenta e sete por cento), sendo a diferença de 10 pontos percentuais.

Com relação à capacidade de fazer valer as suas pautas prioritárias, o estudo demonstra que os governos Dilma II e Temer tiveram altas taxas de sucesso, respectivamente de 79,86% (setenta e nove vírgula oitenta e seis por cento) e 70,97% (setenta vírgula noventa e sete por cento). No tema Orçamento, os dois governos tiveram dificuldades de se impor. Os índices de sucesso do Governo Dilma II, numa análise literal, indicariam um cenário de governabilidade, ao contrário da visão comum sobre o período.

Em face desse aparente paradoxo, os pesquisadores partiram para a análise se havia no período do Governo Dilma II uma sensação de ingovernabilidade e se haviam outros elementos que contribuíam para tanto.

Essa análise foi feita com foco nos posicionamentos dos partidos e o seu maior ou menor alinhamento com os governos pesquisados. Os dados trazidos na pesquisa demonstram que no governo Dilma II, 70% (setenta) dos partidos apresentavam disciplina partidária, com taxa partidária mínima de 85% (oitenta e cinco por cento). Na gestão Temer essa taxa foi de 77,77% (setenta sete vírgula setenta e sete por cento). Considerando os dados, a taxa de disciplina média do governo Dilma II foi de 87,08% (oitenta e sete vírgula zero oito por cento) e do governo Temer da ordem de 89,75% (oitenta e nove vírgula setenta e cinco). Na análise dos pesquisadores, os dados indicam que os Governos Dilma tiveram que empreender maior esforço para manter a governabilidade, se comparado com o governo Temer, que teve um cenário mais tranquilo.

Sobre a sensação de ingovernabilidade do governo Dilma II, os pesquisadores indicam três fatores para essa visão: i) a agenda contrária ao governo na Câmara dos Deputados, com as chamadas pautas-bomba; ii) o contexto do momento que geraram a sensação de ingovernabilidade como as evidências de corrupção, os esforços governamentais para tentar manter o controle da coalização e a sua incapacidade de resolver problemas de ordem econômica (fiscais e monetários); iii) a construção de uma narrativa pela ingovernabilidade, principalmente pela incapacidade de obstar as pautas-bomba. Além disso, o insucesso do governo no tema orçamentário reforçou essa sensação de perda das condições de governabilidade.

Avaliando esse contexto, concluem os pesquisadores:

> À luz da teoria o que se passou no governo Dilma 2 não pode ser classificado como ingovernabilidade por três motivos: 1) como demonstrado anteriormente havia alta taxa de sucesso nas proposições que fizeram parte da agenda prioritária do governo Dilma 2; 2) com exceção da PEC 61/2011 todas foram de inciativa do Poder Legislativo, contrariando assim a teoria que trata de ingovernabilidade e que coloca que as proposições precisam ser de iniciativa do Executivo (já que se mede pelo fato de que o Executivo não consegue impor a própria agenda de sua iniciativa) e 3) é de prerrogativa exclusiva do Poder Executivo iniciar proposições que tratem dos temas gestão, orçamento e tributo. Proposições dessa natureza o Poder Legislativo somente pode legislar via emendas. (MORAES; MIRANDA; AZOLIN, 2017, p. 21)

A ponderação sobre a prevalência de deliberação e votação de proposições proveniente do Executivo ou do Parlamente deve ser feita considerando a natureza das matérias deliberadas. Já que a natureza, importância e complexidade da matéria são

características relevantes para avaliar sobre a prevalência ou não, em que patamar, da pauta governista no parlamento.

A respeito dispõe Fábio Gomes:

> Embora a elevada produção de leis ordinárias sobre temas de homenagens ou simbólicos (22,8% do total de 583 leis provenientes de PL) reduzam o peso da relevância do que é produzido nessa via e sob a influência do Legislativo (autor de 94,7% das leis dessa área), este Poder iniciou mais leis provenientes de PL que o Executivo também nas áreas econômica (61% de 59 leis), político-institucional (88,9% de 9 leis) e social (59,5% de 274 leis). Apenas na área administrativa o Executivo predominou (48,1% de 108 leis), em função de sua competência legislativa exclusiva. Assim, além da expressão de prováveis interesses particularistas, o Legislativo também atuou com destaque em políticas de interesse mais amplo. (GOMES, 2012, p. 931)

Em seu estudo, Gomes não especificou a tramitação e aprovação de proposições em matéria tributária, que está inserida dentro daqueles com conteúdo econômico. No que se refere às proposições vinculadas à economia, houve deliberação conclusiva das comissões em 50,8% (cinquenta vírgula oito por cento) dos casos. Por outro lado, se a área social foi a mais constante nas proposições na via ordinária, sendo também a área de maior produção de leis pelos legisladores, a área econômica também se sobressaiu no que se refere à projetos de iniciativa dos congressistas.

Avaliando os referidos estudos, manifesta-se Caroline Tauk:

> As estatísticas estudadas permitem dividir, para melhor análise, o processo decisório nacional em dois momentos. No período anterior a 2007, o que se verifica é uma prevalência do Poder Executivo na aprovação de suas proposições. No período de 2007-2014, houve uma redução, ainda que pouca, da quantidade de leis aprovadas decorrentes de iniciativa presidencial e um aumento das do Legislativo, abrindo espaço para uma pequena descentralização da produção legislativa. Favoreceu a descentralização a diminuição no uso de medidas provisórias e de projetos de lei em que se invocou urgência, cujas proposições eram levadas diretamente ao plenário. Note-se, no entanto, que nos anos de 2016 e 2017 a média de medidas provisórias voltou a subir. (TAUK, 2019, p. 206)

Ocorre que a análise da produção legislativa do Congresso Nacional, principalmente quando pretende avaliar o percentual de leis de iniciativa parlamentar e também daquelas aprovadas diretamente nas comissões, deve considerar os diversos tipos de conteúdo normativo. O que leva ao destaque do espaço extremamente exagerado que proposições de leis que instituem homenagens e datas simbólicas detém na pauta do Congresso Nacional. No período de 2007 a 2014, as proposições de iniciativa parlamentar

com esses temas foi de 38,1 por ano, correspondendo a 48% da produção legislativa (TAUK, 2019, p. 207).

Temas de maior relevância e complexidade técnica, nos quais se insere a matéria tributária, tendem a ter o Executivo como protagonista, tanto no que se refere à iniciativa, quanto à condução do ritmo de sua análise no Congresso, via utilização do regime de urgência para a sua aceleração ou de atuação via lideranças para o seu bloqueio. É uma realidade muito forte no que se refere aos temas tributários, a prevalência da sua introdução no Congresso Nacional através de medidas provisórias editadas pelo Presidente da República.

A importância de cada tema para o Poder Executivo determina diretamente a estratégia legislativa a ser considerada, tanto no que se refere à definição da forma de iniciativa (projeto de lei do Executivo, do Congresso ou edição de medida provisória), o trabalho das lideranças partidárias da coalização na definição do relator nas comissões de tramitação e a definição do rito legislativo (deliberação em comissão ou regime de urgência).

Adriano Silva, em tese de doutorado defendida na Universidade de Brasília, a partir da análise da produção da Câmara dos Deputados, no período de 1998-2010, demonstrou a existência de evidências empíricas de que as lideranças partidárias da Câmara dos Deputados, com cadeira na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), validam a estratégia de introdução de determinada proposição legislativa pela via da medida provisória, como forma de driblar eventual obstrução de deputados componentes da Comissão de Finanças e Tributação (CFT), da Comissão de Trabalho, Administração e Serviço Público (CTASP) e da Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio (CDEIC) quando avaliam que esses são refratários aos interesses da coalizão de governo. Da mesma forma, trouxe validação empírica do fato de que os relatores das medidas provisórias são, em geral, selecionados entre os deputados federais pertencentes à CFT, à CTASP e à CDEIC, componentes de partidos de grandes bancadas, se possível com especialização técnica compatível com a matérias e, principalmente, com atuação leal às posições partidárias e de preferências próximas àquelas predominantes na coalização de governo (SILVA, 2015).

O estudo de Silva vem comprovar como as características do processo legislativo no Congresso Nacional, tendo em vista a regulação do seu trâmite pelos regimentos internos, viabiliza o direcionamento da agenda legislativa, via de regra consoante os

interesses do Poder Executivo e da sua coalizão, e também o poder de direcionamento e decisão das lideranças partidárias e dos Presidentes das duas Casas.

2.3.4 - Benefícios tributários no presidencialismo de coalizão.

No âmbito do processo legislativo em matéria tributária, o tema dos benefícios tributários tem grande relevância. Não só pela notável importância no desenho em concreto do sistema tributário, mas também como privilegiado objeto de estudo da forma como opera o presidencialismo de coalizão no que se refere ao processo legislativo no Congresso Nacional.

É disseminada a visão de que a formulação de políticas tributárias vinculadas à benefícios fiscais tanto pelo Executivo quanto pelo Legislativo e a tramitação desse tipo de proposição no Congresso Nacional se dá preponderantemente no contexto da barganha política e da influência dos grupos de interesse com maior poder de influência sobre a classe política (PEREIRA; MULLER, 2002).

Contudo, a avaliação desse tema deve ser efetuada de forma mais aprofundada, considerando os elementos teóricos que configuram o presidencialismo de coalizão e, precipuamente, dados empíricos que revelem a realidade da forma com o Congresso Nacional lida com as proposições vinculadas a benefícios tributários.

Entre os estudos de natureza empírica analisados, merece destaque o produzido por Davi Cordeiro Moreira, que analisou como se deu a atuação parlamentar na aprovação de benefícios tributários referentes ao Programa de integração Social (PIS), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) durante as presidências de Fernando Henrique Cardoso (1995-2002) e os dois primeiros mandatos de Luiz Inácio Lula da Silva (2003-2010). A análise teve como objetivo a obtenção de respostas ao questionamento: “Considerando que sua implementação desperta fortes incentivos pessoais aos políticos, uma vez que interessa a setores econômicos que almejam redução de carga tributária, nos perguntamos: dada a divisão de poderes que caracteriza o presidencialismo de coalizão brasileiro, onde reside o poder decisório na formulação dessa política pública? ” (MOREIRA, 2020).

Com relação à metodologia adotada no estudo, o pesquisador: a) classificou qual a origem da proposição que gerou a lei aprovadora do incentivo, diferenciando medida provisória (MP), projeto de lei ordinária (LO) ou projeto de lei complementar (LCP);

b) verificou quais os atores responsáveis pelas proposições, considerando proposição exclusiva do Poder Executivo (dispositivos originalmente propostos pelo Poder Executivo que chegaram ao final de todo o processo legislativo sem alteração), proposição exclusiva do Poder Legislativo (dispositivos originalmente propostos pelo Poder Legislativo que chegaram ao final de todo o processo legislativo) e proposição Conjunta (dispositivos propostos pelo Poder Executivo que chegaram ao final de todo o processo legislativo após alguma alteração de conteúdo proposta pelo Poder Legislativo).

A partir da coleta e avaliação dos dados pertinentes ao referido universo de pesquisa, Moreira apresenta os seguintes resultados:

> Por meio de 21 processos legislativos, no governo FHC foram criados 237 dispositivos que concederam e regularam a concessão de benefícios tributários referentes ao PIS, à COFINS e à CSLL. Este montante equivale respectivamente a 35,0% dos processos legislativos e 18,0% dos dispositivos criados entre 1995 e 2010.
>
> Valendo-se de seu poder de agenda, no governo FHC o Poder Executivo foi autor de 18 (85,7%) dos 21 processos legislativos e responsável pela autoria exclusiva de 85,7% do total de dispositivos do período, enquanto o Poder Legislativo foi autor de três dos processos legislativos que concederam benefícios tributários e criou exclusivamente apenas 11,8% dos dispositivos. O restante dos dispositivos foi criado de forma conjunta, ou seja, ambos os Poderes contribuíram para seu texto final.
>
> Como no governo anterior, durante o governo Lula o Poder Executivo também se valeu de seu poder de agenda e foi autor de 87,2% (34 do total de 39) dos projetos de lei que concederam e regularam benefícios tributários. No entanto, dos 1.077 dispositivos criados pelos 39 processos legislativos do governo Lula, o Executivo Federal foi exclusivamente responsável por apenas 29,8% deles (321 dispositivos), enquanto 66,1% (712 dispositivos) foram exclusivamente criados pelo Poder Legislativo. Outros 44 dispositivos (4,1%) foram criados de forma conjunta pelos atores. O teste de aderência apresenta evidências de que a distribuição observada nos dispositivos selecionados durante o governo Lula é estatisticamente diferente da distribuição esperada com os dados que temos sobre o governo FHC. (MOREIRA, 2020, p. 16).

A partir da análise empírica efetuada, Moreira apresenta cinco conclusões: 1) a alternância de partidos no poder provocou a mudança na agenda política, com aumento significativo dos benefícios tributários concedidos; 2) a estratégia mais usada pelo Poder Executivo foi dar início ao processo legislativo via edição de Medida Provisória, exercendo o poder de agenda e aumentando o custo político para o Congresso desaprovar a proposta (introdução já com força de lei); 3) o exercício do poder de agenda do Executivo não impediu a efetiva participação do Legislativo na construção do conteúdo

de cada política pública. Foi comum o Legislativo introduzir na proposição trazida pelo Executivo modificações vinculadas à sua própria agenda referente aos incentivos fiscais; 4) o poder decisório na formulação de incentivos fiscais se encontra na coalização governista. A formulação e aprovação das políticas de incentivos fiscais ultrapassa a separação de poderes, sendo em grande medida construída pelo conjunto de forças, no Executivo e Legislativo federais, que compõem a coalizão governista; 5) por fim, não foi detectada na formulação da política de benefícios fiscais analisada relevante participação individual dos deputados federais e senadores (MOREIRA, 2020).

É valiosa a análise que Moreira faz da forma que se deram os processos legislativos, no Congresso Nacional, referentes à benefícios tributários, com a comparação entres os governos de Fernando Henrique Cardoso e Luiz Inácio Lula da Silva (primeiro e segundos mandatos). Apesar de em ambas as presidências, o Poder Executivo se apresentar muito ativo na formulação das políticas tributárias referentes ao PIS, à COFINS e à CSLL, a forma de atuação do Poder Legislativo deu-se de forma bastante diferente.

Nos dois primeiros mandatos do Presidente Lula, a participação do Poder Legislativo foi muito mais intensa do que nos governos de Fernando Henrique Cardoso, no que se refere aos projetos referentes à benefícios fiscais.

Nesse sentido, destaca Moreira que:

> Diferentemente do que ocorreu no governo FHC, vimos que nos mandatos do Presidente Lula o Poder Legislativo foi responsável pela grande maioria dos dispositivos que regularam a concessão de benefícios tributários referentes às contribuições selecionadas. Este Poder criou de forma exclusiva o equivalente a 66,1% (712) dos 1.077 dispositivos do período e participou de 69,2% (27 de 39) dos processos legislativos, sendo inclusive autor de quatro projetos de lei do qual participou. (MOREIRA, 2020, p. 21)

A explicação desse cenário é dada pelo pesquisador, dentro da ótica de análise do presidencialismo de coalizão. Tendo em vista que se, durante os governos de Fernando Henrique Cardoso, a formulação da política de benefícios fiscais se deu no bojo da coalizão governista, nos governos Lula existe uma intensa atuação da oposição durante o processo legislativo, com o alto percentual de 35% (trinta e cinco por cento) dos dispositivos criados terem tido a participação efetiva da oposição.

O fato de que a participação do Legislativo não é ao menos parecida nos dois governos pesquisados, indica que a concessão de benefícios fiscais faz parte do *quid pro*

quo presente na relação dos parlamentares e grupos de interesse que se beneficiam da renúncia de receitas.

Nos dois primeiros governos do Presidente Luis Inácio Lula da Silva, a instabilidade da coalizão, inclusive pela diferença ideológica do partido do Presidente e de grande parte dos partidos aliados, levou a oposição a aproveitar esse contexto (janela de oportunidade na expressão utilizada por Davi Cordeiro) para incluir e aprovar benefícios tributários que beneficiavam determinados grupos de interesse.

As conclusões trazidas por Moreira permitem apontar algumas características do processo legislativo em matéria tributária federal, que serão aprofundadas nos próximos capítulos, como o predomínio da agenda do Poder Executivo, a força da coalização governamental e das lideranças partidárias em detrimento da atuação individual dos parlamentares e a atuação dos grupos de interesse voltada ao convencimento desses âmbitos de concentração do poder decisório.

O contexto histórico do processamento de proposições legislativas, independentemente da origem em termos de iniciativa, vem demonstrando que a matéria tributária é desafiadora para o presidencialismo de coalização. A histórica e enorme dificuldade de se aprovar uma reforma tributária mais profunda, apesar dos diversos projetos que tramitaram ou estão em tramitação no Congresso Nacional, é um dos melhores exemplos. Outro exemplo é o insucesso do governo Lula em prorrogar a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em 2007. À época, o próprio governo considerou que foi a maior derrota legislativa do segundo mandado do Presidente Luis Inácio Lula da Silva[51].

A derrota da coalizão de governo, na votação da prorrogação da CPMF, pode ser creditada a diversos motivos, como bem explicita Eduardo Couto, como a questão do momento em que trazida a proposta e a sua votação (*timing*), os equívocos na negociação conduzida pelo governo e suas lideranças no Congresso e a desconsideração das peculiaridades do nosso sistema bicameral e o perfil diferente do Senado em comparação com a Câmara dos Deputados (COUTO, 2019).

[51] NAVARRO, Silvio; CRUZ, Valdo; PATU, Gustavo. Folha de São Paulo. Oposição derrota governo e Senado derruba a CPMF. Disponível em https://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc1312200702.htm

Mas o fato de se tratar da renovação de uma tributação que foi fortemente combatida e estigmatizada por grupos de interesse, facções do Congresso Nacional e parcela expressiva da grande mídia[52] foi muito relevante para o insucesso do governo no Senado. Destaca Couto:

> Ponto este que, segundo Melo (2002), é um dos poucos da discussão tributária que alçam a sociedade como um todo de forma negativa, e que, aliado ao problema da ingovernabilidade fiscal e da alta carga tributária, dá abertura para maior relevância negativa ao projeto. O DEM atua fortemente neste sentido na esfera pública, liderados pelo Dep. Paulo Bornhausen (DEM/PR) na campanha "Xô CPMF", que começava a se espalhar pelo Brasil. Rocha e Francisquini (mimeo, p. 9) mostram que uma pesquisa realizada pela CNI/Ibope, em meados de setembro de 2007, indicavam 54% dos entrevistados contra a prorrogação da CPMF, 12% a favor de uma extinção gradual e mais 12% favoráveis à cobrança mediante a redução da alíquota. (COUTO, 2019, p. 106)

A dificuldade maior que a matéria tributária traz para o presidencialismo de coalização se justifica por mais de um fator. Certamente entre estes a pluralidade de interesses que muitas vezes (ou normalmente) envolve as proposições de alteração ou inovação na legislação tributária. Os interesses envolvidos podem ser conflituosos em termos federativos (interesses da União versus os de Estados e municípios), regionais (interesses diferentes entre Estados), sociais (interesses do capital versus interesse do trabalho), entre setores da economia (interesses do mercado financeiro versus ou da indústria, por exemplo). Muitas vezes esses conflitos impedem uma coesão na base de apoio do governo ou exponencia o custo político da aprovação, inviabilizando o sucesso da proposta.

[52] O Globo, 22/03/07. 'Xô CPMF' convoca a população para lutar pelo fim do imposto. Disponível em https://oglobo.globo.com/economia/xo-cpmf-convoca-populacao-para-lutar-pelo-fim-do-imposto-4207374. CATANHÊDE, Eliane. Folha de São Paulo, 18/03/2007. "Xô CPMF". Disponível em https://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniao/fz1803200704.html.

2.3.5 - A elitização do processo legislativo: o papel das lideranças.

O contexto do presidencialismo de coalização, enquanto marco definidor do nosso sistema político, implica no direcionamento da relação entre Executivo e Legislativo à busca de uma maioria parlamentar sólida e o mais estável possível.

O maior ou menor sucesso na obtenção dessa maioria parlamentar e os custos políticos envolvidos estão intimamente ligados à estrutura partidária no Congresso Nacional e a forma como os Regimentos Internos das duas casas estruturam o seu funcionamento e como outorgam predominância à figura das lideranças partidárias e de bancadas.

Na visão de Limongi e Figueiredo, com base em pesquisas sobre a operacionalização das atividades na Câmara do Deputados, o presidencialismo de coalização tem funcionado e evitado situações de paralisia decisória ou conflito acentuado entre os Poderes, devido à forte influência dos partidos políticos, corporificados nas suas lideranças, como garantidores de percentuais altos de disciplina partidária nas votações no Parlamentos (FIGUEIREDO; LIMONGI, 2001).

Na visão dos citados cientistas políticos, a análise da operacionalização do presidencialismo de coalização brasileira não pode se limitar aos aspectos da legislação eleitoral e à forma de governo adotada pela Constituição. É uma visão que limita a análise das relações Executivo-Legislativo ao contexto do sistema partidário e das regras da disputa eleitoral. O seu erro está em desconsiderar a instituições e normas que regulam o processo decisório no Legislativo. O que implica em excluir do foco as peculiaridades da atuação dos partidos no seio do Congresso e a forte delimitação do processo legislativo em concreto pelas prerrogativas outorgadas aos líderes partidários.

O processo legislativo brasileiro é estruturado com base na distribuição dos direitos parlamentares com base na representação partidária ou de bancadas. O que implica na distribuição interna do poder na Câmara dos Deputados e no Senado Federal de acordo com o princípio da proporcionalidade partidária. Com grande poder de direcionamento dos trabalhos legislativos pela Mesa Diretora, que é composta com base na representação dos partidos, sendo o seu Presidente, via de regra, indicado entre os parlamentares do partido majoritário.

Uma das características marcantes do sistema político inaugurado pela Constituição de 1988, e aprofundadas pelos regimentos e resoluções internas que

determinam a dinâmica de funcionamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, é o desenho de uma complexa estrutura de delegação legislativa centrada nas lideranças partidárias e no Poder Executivo.

A partir da promulgação da atual Constituição, os Regimentos Internos das duas casas legislativas foram alterados[53], visando consolidar a posição de relevância estratégica dos líderes partidários e a sua atuação predominante. Nos termos do regramento do processo legislativo no Congresso Nacional cabe à Mesa Diretora e às lideranças partidárias definir as matérias a terem tramitação prioritária e ditar o ritmo dos trabalhos no Parlamento. Como os líderes assumem o papel de representação dos interesses partidários no contexto das negociações internas no Parlamento e também junto ao Poder Executivo fica, na prática, muito reduzida a capacidade individual dos parlamentares influenciarem o curso dos trabalhos legislativos.

Na Câmara dos Deputados, é outorgado o direito a cada partido ou bloco parlamentar cuja representação atender aos requisitos do § 3º do artigo 17 da Constituição Federal[54], escolher um líder[55]. No começo de cada legislatura são eleitos os líderes partidários, pela maioria absoluta da representação, ou após a criação do bloco parlamentar, permanecendo no cargo até que nova indicação seja efetuada.

No Senado, a indicação dos líderes partidários é efetuada no início da primeira e da terceira sessões legislativas de cada legislatura e comunicada à Mesa em documento subscrito pela maioria dos membros da respectiva bancada,

[53] O Regimento Interno da Câmara dos Deputados (BRASIL. Câmara dos Deputados, 1989), aprovado em 1989, revogou o regimento que vigorava nessa Casa desde 1972 e incorporou o conteúdo de forte delegação e preponderância das lideranças partidárias.

[54] "Art. 17. (...) § 3º Somente terão direito a recursos do fundo partidário e acesso gratuito ao rádio e à televisão, na forma da lei, os partidos políticos que alternativamente: I - obtiverem, nas eleições para a Câmara dos Deputados, no mínimo, 3% (três por cento) dos votos válidos, distribuídos em pelo menos um terço das unidades da Federação, com um mínimo de 2% (dois por cento) dos votos válidos em cada uma delas; ou II - tiverem elegido pelo menos quinze Deputados Federais distribuídos em pelo menos um terço das unidades da Federação." (Constituição Federal de 1988)

[55] "Art. 9º Os Deputados são agrupados por representações partidárias ou de Blocos Parlamentares, cabendo-lhes escolher o Líder quando a representação atender os requisitos estabelecidos no § 3º do art. 17 da Constituição Federal. ("Caput" do artigo com redação dada pela Resolução nº 30, de 2018, em vigor em 1º/2/2019, aplicando-se nos termos do art. 6º da Resolução nº 30, de 2018) " (Regimento Interno da Câmara dos Deputados)

podendo a mesma maioria substituí-los em qualquer oportunidade. E somente será admitida a formação de bloco parlamentar que represente, no mínimo, um décimo da composição da Casa[56].

A concentração de poder e de influência dos líderes decorre das inúmeras atribuições que lhe são outorgadas pelos Regimentos Internos da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

No caso da Câmara dos Deputados, destacam-se, entre as prerrogativas da liderança: 1) indicação de vice-líderes, na proporção de um para cada quatro deputados, ou fração, que compõem a sua representação, podendo designar um como primeiro-vice-líder. O cargo de vice-líder é bastante disputado entre os deputados, já que este pode substituir o líder em várias de suas atribuições regimentais; 2) prerrogativa de fazer a Comunicação de Liderança, o direito de usar a palavra a qualquer momento da sessão deliberativa; 3) direito de participar, pessoalmente ou por intermédio de seus vice-líderes dos trabalhos de qualquer comissão de que não seja membro, sem direito a voto, mas podendo encaminhar a votação ou requerer a sua verificação; 4) possibilidade encaminhar, por um minuto, a votação de qualquer proposição que esteja sujeita à deliberação do plenário da Câmara; 5) registro dos candidatos do partido ou bloco parlamentar para concorrer aos cargos da Mesa; 6) competência de indicar à Mesa os membros da bancada para compor as comissões e, a qualquer tempo, substituí-los. Essa é uma das grandes moedas de troca dos líderes junto aos componentes da sua representação, já que lhe permite determinar em quais comissões e por qual período, cada deputado da bancada participará.

Merece destaque, pela sua importância, a prerrogativa contida no art. 155 do Regimento Interno da Câmara, que regula o regime especial de tramitação das proposições legislativas, denominado como "urgência urgentíssima". Nos termos da previsão regimental, é possível a remessa de matéria objeto de requerimento para apreciação imediata pelo Plenário da Casa, desde que aprovado pela sua maioria absoluta

[56] "Art. 61. As representações partidárias poderão constituir bloco parlamentar. Parágrafo único. Somente será admitida a formação de bloco parlamentar que represente, no mínimo, um décimo da composição do Senado. (...)§ 4º-A As vantagens administrativas adicionais estabelecidas para os gabinetes das lideranças somente serão admitidas às representações partidárias que tiverem, no mínimo, um vinte e sete avos da composição do Senado Federal. § 5º Na hipótese de nenhum bloco parlamentar alcançar maioria absoluta, assume as funções constitucionais e regimentais da maioria o líder do bloco parlamentar ou representação partidária que tiver o maior número de integrantes, e da minoria, o líder do bloco parlamentar ou representação partidária que se lhe seguir em número de integrantes e que se lhe opuser. § 6º A indicação dos líderes partidários será feita no início da primeira e da terceira sessões legislativas de cada legislatura, e comunicada à Mesa em documento subscrito pela maioria dos membros da respectiva bancada, podendo a mesma maioria substituí-los em qualquer oportunidade." (Regimento Interno do Senado Federal)

de parlamentares. O requerimento para dar ensejo a esse regime especial deve ser subscrito pela maioria absoluta dos deputados, ou de líderes que representem esse número. Para o parlamentar, não líder, conseguir apresentar o requerimento de "urgência urgentíssima" para a tramitação de seu projeto, deve obter êxito na coleta da assinatura de, no mínimo, 257 deputados.

A existência do Colégio de Líderes, que na prática centraliza as mais importantes decisões sobre o trâmite das proposições legislativas na Câmara dos Deputados, aumenta ainda mais o poder das lideranças[57]. O Colégio é composto, nos termos do artigo 20 do Regimento Interno da Câmara, pelos líderes da Maioria, da Minoria, dos Partidos, dos Blocos Parlamentares e do Governo. Já os Líderes de Partidos que participem de Bloco Parlamentar e o Líder do Governo terão direito a voz, no Colégio de Líderes, mas não a voto. Sempre que possível, as deliberações do Colégio de Líderes serão tomadas mediante consenso entre seus integrantes; quando isto não for possível, prevalecerá o critério da maioria absoluta, ponderados os votos dos Líderes em função da expressão numérica de cada bancada. Existe, ainda, a possibilidade de, na hipótese de não haver consenso no Colégio sobre determinada questão, a disputa ser encaminhada para o Plenário. Mas também nesse caso, a proeminência dos líderes continua presente, já que estes normalmente assumem o papel de negociadores, tanto internamente na sua bancada quanto entre as diversas representações, buscando a obtenção de um acordo.

No Senado, apesar do seu Regimento Interno não ter institucionalizado a figura de um Colégio de Líderes, na prática funciona sistema similar, já que é usual a realização de reuniões entre as lideranças e a Mesa Diretora para a definição da pauta legislativa e a busca de acordos prévios para o encaminhamento das matérias para a sua aprovação ou desaprovação.

A forma como estruturado o processo de votação, principalmente na Câmara dos Deputados, minimiza a possibilidade de atuação individual relevante dos parlamentares e maximiza o poder das lideranças. No Plenário, com exceção das matérias que demandam quórum qualificado (emendas constitucionais e leis complementares), a votação das matérias se dá pelo sistema simbólico. Método de votação em que não são computados eletronicamente os votos dos deputados, o que impede de se aferir como votou cada parlamentar ou o resultado de quantos foram os votos a favor ou contra à matéria em deliberação. O caráter simbólico decorre do rito utilizado, em que o

Presidente da Câmara, ao anunciar a votação de uma matéria, convida os deputados a favor a permanecerem como estão e proclama o resultado manifesto dos votos. Em caso de dúvida, o presidente consultará o Plenário quanto ao resultado proclamado, assegurando o direito aos deputados de pedirem verificação de votação.

Tendo em vistas as restritas possibilidades de requerimento de votação nominal, na prática os líderes concentram o poder de decisão sobre quando é oportuno forçar uma votação nominal. Prerrogativa que utilizada de forma estratégica pelas lideranças. Por exemplo, quando se utilizam da trava do prazo de uma hora entre uma e outra votação nominal, para impedir que não seja efetuada a votação simbólica de determinada matéria. Não é incomum o uso da votação simbólica para reduzir o custo político dos parlamentares, que teriam perdas junto ao seu eleitorado se tivessem que se manifestar explicitamente sobre a matéria deliberada pelos partidos ou sua liderança. Por outro lado, pode haver o uso da votação nominal para impingir a adversários políticos o ônus eleitoral de ter que se manifestar explicitamente de forma contrária ou favorável à determinada matéria (FIGUEIREDO, 2001, p. 94).

A respeito, Victor Amorim consigna que:

> (...) no sistema brasileiro, o líder afigura-se como o principal representante das agremiações partidárias no âmbito de cada Casa Legislativa. Com efeito, a centralização das negociações políticas e a dinâmica do processo decisório nas matérias de interesse do Executivo influenciam, sobremaneira, a normatização nos regimentos internos dos meandros do processo legislativo, havendo sintomática concentração de poderes na Mesa Diretora e nos líderes partidários. (AMORIM, 2018, p. 120)

A predominância das lideranças partidárias na condução do processo legislativo, junto com a força do Executivo no Parlamento, propicia a centralização do processo decisório no Congresso Nacional. O que imprime uma dinâmica própria na condução dos trabalhos legislativos e no nível de influência e sucesso do Executivo na aprovação da sua agenda legislativa e na inviabilização de propostas que sejam contrárias aos seus interesses. Esse controle decorre da dependência dos parlamentares dos recursos distribuídos por esses dois protagonistas para maximizarem as suas preferências em torno de políticas e cargos. Contexto no qual se sobressai, ainda mais, o papel das lideranças partidárias, especialmente os da coalização governista, que têm a função de intermediar as negociações entre o Poder Executivo e os parlamentares, no que se refere aos seus pleitos individuais.

Discute-se se o fato do Poder Executivo brasileiro ser dotado de prerrogativas legislativas relevantes, implicaria ou não na diminuição da capacidade decisória do Congresso. Para diversos estudiosos, a resposta é negativa, desde que presentes condições de funcionamento do Legislativo Federal que impliquem na distribuição do poder legislativo de forma a produzir a economia dos recursos dispendidos e a melhoria na qualidade da produção legislativa. O primeiro pressuposto é que a divisão do poder legislativo seja efetuada num contexto democrático, sem usurpação de poderes por qualquer um dos envolvidos. O segundo é que os participantes do processo legislativo possuam capacidade organizacional e informacional para controlar a atividades das autoridades públicas. Por exemplo, através das prerrogativas de convocar agentes públicos para prestação de informações ao Congresso, a realização de audiências públicas e a competência para instaurar comissões parlamentares de inquérito. Por fim, é imprescindível que os partidos políticos, principais atores no processo legislativo, tenham autonomia de funcionamento e capacidade de controle informacional e de cooptação dos seus integrantes. O que é um dos principais papéis exercidos por suas lideranças, através da sua capacidade de coordenação e de direcionamento da atuação das bancadas. Controle este tornado possível pela concentração nas lideranças dos recursos partidários e parlamentares (nomeações para comissões, indicações para relatorias, etc.), que lhes permitem premiar ou punir os parlamentares pelo seu comportamento (MIRANDA, 2009, p. 203).

Pela ótica dos parlamentares, os partidos passaram a ocupar um papel ainda mais relevante. Uma vez que é a organização partidária que possui a maior capacidade de negociar junto ao Executivo o atendimento das demandas individuais dos legisladores. Se o parlamentar individualmente possui muito pouco poder de barganha junto ao Governo, situação diferente ocorre quando a negociação se dá através do partido ou bloco parlamentar. A liderança partidária, ao negociar com o Executivo, o faz em nome de um conjunto de parlamentares, o que lhe dá muito maior poder de pressão e barganha. Os quais são maximizados pelo poder que as lideranças concentram, na condução do processo legislativo.

A liderança do governo, por sua vez, tem uma função muito relevante na condução das negociações parlamentares, uma vez que atua como uma extensão do Executivo no Congresso. Cabe-lhe um papel crucial nas arenas de deliberação e de construção de acordo no que se refere ao processo legislativo. A definição da agenda legislativa, com a indicação das matérias que terão tramitação prioritária e outras que serão relegadas a

segundo plano, e o ritmo das votações, são normalmente costuradas entre o líder do governo e as lideranças partidárias. Nesse desenho cabe à liderança do governo o papel de operacionalizar e efetivar o poder de agenda do Executivo (AMORIM, 2018, p. 121).

Mesmo no Senado Federal, que no arranjo constitucional é definido como a casa de representação dos Estados Federados, esse pressuposto tem sido colocado em xeque e mesmo infirmado pela prática legislativa. Pesquisas efetuadas sobre a dinâmica de votação na Câmara Alta têm demonstrado que a influência dos Chefes dos Executivos Estaduais não tem a relevância que se imagina para aprovação ou não das propostas do Governo Federal, sendo reduzida a influência dos governadores sobre os Senadores, inclusive em matéria que envolvam questões de natureza federativa[58]. Nesse contexto, José Adércio Sampaio destaca a força do federalismo brasileiro e, consequentemente, do Senado Federal. Cujo papel relevante no arranjo político-legislativo do federalismo tem sido posto em prática com mais frequência nos campos econômico e fiscal. Contudo, a atuação do Senado também está inserida no contexto do presidencialismo de coalisão, com a prevalência dos arranjos partidários de sustentação do Governo Federal em detrimento dos interesses imediatos dos Estados Federados, o que é comprovado pela aprovação de emendas constitucionais que interferiram diretamente na autonomia dos entes subnacionais, como a Lei Kandir e a Lei de Responsabilidade Fiscal (SAMPAIO, 2021)

No jogo político, cada ator joga com as cartas que possui e busca obter o maior nível de sucesso através dos bônus e ônus que pode oferecer ou provocar. Para os deputados federais e senadores, a disciplina partidária se torna uma importante moeda de troca, capaz de lhe trazer ganhos e benefícios necessários ao sucesso da sua carreira política (principalmente a capacidade de se reeleger). Isso explica porque os parlamentares delegam amplos poderes aos líderes partidários, para que estes utilizem o poder de controle de agenda e do bloco de votos, como mecanismo de obtenção dos benefícios que os parlamentares direcionam aos seus redutos eleitorais. O que se torna viável pela necessidade do Chefe do Executivo de ter uma base estável e confiável no

[58] Um exemplo recente é a aprovação da Lei Complementar n. 194, de junho de 2022, que limitou a alíquota do ICMS incidente sobre combustíveis, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo à alíquota básica dos Estados, gerando relevante perda de arrecadação para os cofres estaduais. Independentemente da discussão da aplicação do princípio da seletividade sobre a circulação dessas mercadorias e insumos, o debate do tema foi marcado pelo açodamento e pelo viés político-eleitoral.

Congresso, o que só é possível através da atuação dessas lideranças (FIGUEIREDO, 2011, p. 19-20).

2.3.6 - Oposição política e a matéria tributária.

A heterogeneidade do cenário político brasileiro é explicada por diversos fatores históricos, regionais, sociais, econômicos, culturais e políticos. O que desagua na forte tendência ao nosso sistema de ser multipartidário[59].

O multipartidarismo apresenta aspectos positivos e negativos. Ao mesmo tempo que tende a favorecer uma representação mais fidedigna da realidade social, torna mais complexo o processo decisório, ao demandar permanentemente negociação, composição e superação de conflitos. O que implica, ordinariamente, no aumento dos custos políticos na construção de maiorias sobre as proposições legislativas. Cenário que fica ainda mais complexo, no que se refere à necessidade de dificuldade na formação de coalizões governamentais quando se considera, também, a complexidade do nosso sistema federativo e as enormes diferenças regionais que marcam o país (LEMOS, 2006, p. 26-27).

No caso das proposições legislativas em matéria tributária existe a forte tendência de um acirramento da oposição aos interesses do Poder Executivo, com posições refratárias mesmo no seio dos partidos que compõe a coalizão. Pode-se, inclusive, intuir que a matéria tributária, por esse contexto, é mais propicia a defecções na base de apoio, sem que haja retaliações aos parlamentares ou a sua vinculação às forças oposicionistas.

Como a matéria tributária envolve fortes interesses econômicos, sociais e regionais, não é incomum que a formação de frentes de oposição à determinada proposição supere as diferenças e clivagens ideológicas. Por exemplo, no caso de uma proposição trazida pelo Executivo ser considerada contrária aos interesses dos Estados, que conseguem mobilizar os parlamentares de diferentes partidos e correntes ideológicas, inclusive da coalizão, na defesa dos seus interesses. Ou quando determinada proposição acaba por reunir um nível de repúdio social ou do empresariado, notadamente quando refretaria aos

[59] Para uma análise aprofundada e crítica desse cenário, no contexto do presidencialismo de coalizão indica-se a leitura do clássico artigo de Sérgio Abranches: "Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro." (ABRANCHES, 1988)

interesses de setores econômicos de grande repercussão. Nessas situações existe maior probabilidade de ser quebrada a fidelidade dos parlamentares governistas.

No contexto dos Estados modernos, é inerente a disputa entre os diversos grupos sociais, econômicos, regionais, étnicos, entre outros, para a consecução dos seus interesses e obtenção de ganhos e benefícios para os seus integrantes. A arena política é o campo principal dessa disputa, que também se dá em outras esferas, como no debate social, nas mídias e nas redes sociais.

O que leva à visão disseminada de que os grupos de maior poder econômico e de influência (elites) possuem grande capacidade de influenciar e mesmo direcionar a atividade estatal, inclusive no que se refere à forma de atuação do Legislativo. Situação que levaria ao sucesso na obtenção de leis que lhes sejam favoráveis ou que resguardem os seus interesses.

Por outro lado, grupos sociais que possuem menor poder econômico, como sindicatos, associações civis, movimentos sociais (como dos trabalhadores sem-terra e dos sem teto), representantes de minorias, não tem a mesma capacidade de se fazer ouvir e de colocar os seus interesses no debate legislativo.

Essa realidade é objeto central deste estudo, através da perquirição de como a prevalência dos interesses das elites políticas e econômicas no Congresso Nacional implicou no desvirtuamento do ordenamento tributário brasileiro em face do desenho do Sistema Tributário Nacional trazido pela Constituição Federal de 1988, centrado nos princípios da capacidade contributiva e da progressividade da tributação. Contexto que levou à construção de um sistema regressivo, socialmente injusto e pouco aderente à capacidade contributiva, já que centrado na tributação indireta sobre o consumo, em detrimento da tributação da renda (lucro) e do patrimônio.

No âmbito tributário, especialmente no Brasil, identifica-se como o direcionamento das políticas fiscais e do exercício do poder legislativo nessa matéria é fortemente influenciado e mesmo direcionado pelos interesses econômicos. Mesmo quando o Poder Executivo era exercido por partidos de ideologia de esquerda (dois primeiros governos Lula e de Dilma Rousseff) a política tributária foi pródiga no estabelecimento de benefícios fiscais e pouco evoluiu na alteração do desenho regressivo do sistema tributário.

Luis Felipe Miguel explica esse aparente paradoxo como sendo um efeito da dependência estrutural. No capitalismo moderno, o Estado se encontra refém das decisões dos proprietários privados, que possuem o monopólio das decisões de investimento. Uma

vez que o Estado sobrevive da arrecadação de tributos, cuja magnitude está diretamente vinculada ao nível de investimento econômico privado. Por isso, os governantes, independentemente de suas simpatias políticas, necessitam absorver os interesses do capital, premidos pela visão de que precisam garantir e estimular a manutenção de índices favoráveis de investimento econômico. Essa dependência, por si só, coloca os interesses do capital em posição privilegiada para influenciar e mesmo determinar as decisões políticas e legislativas (MIGUEL, 2017, p. 149-150).

Situação que é explorada, inclusive, em termos de narrativa e pressão através dos meios de comunicação. É muito comum que, em face de alguma política pública ou proposição legislativa que seja contrária aos interesses do capital, membros dos seus órgãos de representação institucional ou empresários com penetração na mídia, manifestem-se no sentido de que eventual implementação ou aprovação da medida terá como consequências a redução de investimentos privados, redução de empregos e de arrecadação tributária[60].

Existe, ainda, outro aspecto que caracteriza o sistema tributário brasileiro, decorrente da grande disputa existente entre os diferentes setores econômicos (indústria, setor financeiro, serviços, comércio, exportadores, entre outros), no desenho de um sistema de tributação que seja o mais favorável possível aos seus interesses próprios. Isso se dá, tanto na busca da obtenção de favores fiscais (isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, etc.) quanto no próprio desenho do sistema tributário, através da definição das bases de incidência e alíquotas, principalmente.

Essa disputa entre grupos econômicos organizados se encontra explicita nas discussões das diversas propostas de reforma tributária, que não avançam exatamente por não ser viável a construção de um conjunto de alterações que produzam efeitos avaliados como favoráveis pelos diversos interessados, como Estados e municípios, empresas e sindicatos e também entre os diferentes setores da economia nacional.

[60] Um exemplo é a forte campanha de formadores de opinião, vinculados ao mercado e à grupos organizados de profissionais, contra a proposta de tributação de lucros e dividendos pelo imposto de renda: "A segunda parte do texto da reforma tributária, apresentada na última sexta-feira, 25, teve impactos negativos no mercado brasileiro, com o Ibovespa fechando em queda e o dólar, em alta. No centro dos debates está a tributação sobre os dividendos. Embora a medida tenha sido apresentada como uma contrapartida para a elevação do piso do imposto de renda, a proposta causou mal-estar nos investidores. "Vai ter aumento da carga tributária", afirma Alan Ghani, economista do BTG Pactual Digital. Segundo o especialista, o avanço da proposta no Congresso poderia resultar em uma "fuga de investimentos". "Isso pode ocorrer, caso os dividendos sejam tributados e isso tem impacto no dólar, que tende a subir devido à forma como foi configurada essa reforma", diz." https://invest.exame.com/invest/abertura-de-mercado-reforma-tributaria-pode-levar-a-fuga-de-capital

Analisando os motivos do fracasso das diversas tentativas de reforma tributária que tramitaram ou tramitam no Congresso Nacional, Murilo Junqueira ressalta que se trata de uma avaliação multidimensional, em que o aspecto federativo é um dos componentes relevantes, mas em conjunto com outros como as bancadas temáticas e a defesa de determinados interesses sociais:

> Não se trata, aqui, de retornar ao argumento do veto federativo de Fernando Abrúcio (1998). O governo federal consegue, em geral, contornar os interesses dos estados. Mas isso acontece em reformas mais simples, onde há menos atores na mesa de negociação, menos dimensões em disputa e, portanto, melhores condições de firmar garantias e compensações. Não se pode negar que a dimensão federativa é fundamental na discussão da reforma. Apenas se está afirmando que ela não é o único problema, pois se fosse, a reforma estaria aprovada. O argumento da multidimensionalidade não exclui problemas federativos, apenas diz que há problemas adicionais. (...) Com isso, sintetizamos o argumento da multidimensionalidade: cada parlamentar possui uma "cesta" de preferências sobre as diferentes dimensões da proposta. Mesmo que muitos pontos de sua "cesta" sejam largas maiorias no Congresso, não há uma "cesta" capaz de formar o número mágico de 3/5 dos parlamentares da Câmara e do Senado. Este é o motivo porque reformas amplas são mais difíceis de aprovar do que reformas concisas. (JUNQUEIRA, 2011, p. 20)

A esse respeito, também se manifestam Maurin Falcão e Luciana Oliveira:

> No que se refere às demandas dos grupos internos, é importante observar o seu poder o qual é traduzido na pressão exercida sobre o governo com vistas à modificação do sistema jurídico-tributário ou na assinatura de acordos internacionais voltados para o livre-comércio, para a competitividade e à conformação às diretrizes emanadas dos organismos internacionais de regulação econômica. Inserida em um contexto de forte conteúdo político, os projetos de reforma tributária esboçados por diversas economias não obtiveram, por isso, o consenso necessário à sua aprovação. Por abarcar não apenas os segmentos políticos subnacionais e o interesse dos grupos de pressão, esses projetos não conseguem avançar de forma suficiente devido ao temor ou risco de perda de autonomia ou de aumento dos custos de produção. Verifica-se, pois, que forças antagônicas tem interesse diferentes nos esforços tendentes a implementar a reforma dos sistemas tributários. (FALCÃO; OLIVEIRA, 2017)

Um exemplo é o projeto que cria a Contribuição sobre Bens e Serviços (Projeto de Lei n. 3887/20), em substituição às Contribuições ao PIS e à COFINS, com alíquota prevista de 12% (doze por cento) da receita bruta das empresas. Segundo noticiou a

imprensa, o projeto levou à posicionamentos divergentes entre os setores da indústria e dos serviços.

A respeito, noticiou-se[61]:

> Para o presidente da Confederação Nacional de Serviços (CNS), Luigi Nese, a tramitação da CBS não pode andar sem uma definição sobre a desoneração da folha de pagamentos, ou seja, redução dos encargos que as empresas pagam sobre os salários dos funcionários – proposta que perdeu força nos debates recentes.
>
> Segundo Nese, o setor defende a desoneração da folha de pagamentos com a recriação da CPMF e também o programa de treinamento. No encontro com Guedes, o ministro explicou os planos de chamar o Sistema S para colaborar com a proposta. "O sistema S tem de trabalhar para treinar pessoas, e não para fazer prédios", criticou Nese.
>
> Já o presidente da Confederação Nacional da Indústria (CNI), Robson Andrade, rebateu o setor de serviços e disse que a indústria é quem mais paga, segundo ele, na contramão do que acontece nos Estados Unidos, Europa e Ásia. A CNI não concorda com a alíquota maior para indústria da CBS. "A CNI é a favor de uma reforma ampla, que dê mais segurança jurídica e crie mais equilíbrio na economia", disse. Segundo ele, a indústria paga 32% dos impostos federais e 41% dos estaduais. "É um absurdo", afirmou, acrescentando que é mais fácil cobrar os tributos da indústria. E que esse quadro beneficia mais a camada mais rica que consome mais serviços.

Robert Dahl destaca que na democracia representativa os cidadãos delegam imensa autoridade arbitrária para decisões de grande importância. E essa delegação não é feita apenas diretamente aos seus representantes eleitos, mas também de forma indireta e menos transparente, para administradores, burocratas, funcionários públicos, juízes e organizações internacionais. Sendo que o processo de negociação entre elites tem seus próprios pesos e contrapesos e os limites dados pelas instituições e pelos processos democráticos. Ocorre que esses limites costumam a serem muito amplos, o que dificulta o controle e mesmo a influência dos cidadãos. Dificuldade que é contrabalanceada pelas eleições periódicas e a necessidade, principalmente das elites políticas, de sempre avaliar a sua atuação e a repercussão decorrente, em termos eleitorais (DAHL, 2016, p. 129).

As elites burocráticas, como aquelas vinculadas à gestão tributária, como as do Ministério da Fazenda, Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional, têm

[61] Agência Estado. Indústria e serviços travam disputa para reduzir cobrança de tributos. **InvestNews**, jun. 2021. Disponível em https://investnews.com.br/economia/industria-e-servicos-travam-disputa-para-reduzir-cobranca-de-tributos/

grande influência na formatação das propostas tributárias da União Federal e atuam, fortemente, no seu trâmite no Congresso Nacional, municiando os legisladores com informações, projeções econômicas e sociais, etc.

Avaliando o contexto das propostas de reforma tributária que tramitaram no Governo de Fernando Henrique Cardoso, mas que não se modificou quando trazido para os tempos atuais, destacam Sérgio de Azevedo e Marco André Melo:

> O papel desempenhado pelos sindicatos de funcionários públicos no processo de reforma constitucional em curso também foi bastante significativo. Destacam-se, nesse processo, os fiscais da previdência (organizados na ANFIP) e os auditores fiscais do Tesouro Nacional (representados na Unafisco/Sindifisco). Sua capacidade de *lobby* sobre o Congresso e o próprio governo é bastante significativa.
>
> Pelas especificidades, já enfatizadas, da arena tributária, essa influência se manifesta sobretudo pela capacidade de interlocução técnica — produção e divulgação de trabalhos técnicos, livros, revistas, artigos e relatórios de especialistas (do quadro ou contratados) — e pela alta disponibilidade financeira que facilita a mobilização política em prol de suas causas. (AZEVEDO; MELO, 1997, p. 11)

A complexidade federativa e social também dificultam a obtenção de informações técnicas confiáveis sobre projeções de efeitos das proposições de reforma ampla ou alterações pontuais do sistema tributário. Contexto que dificulta a coesão da base de apoio, no que se refere à temas tributários.

Além disso, existem especificidades do âmbito tributário que influem diretamente na análise do custo x ganho político das proposições legislativas dessa matéria. Primeiro, a comodidade, por sua "invisibilidade" social, de se centrar as políticas de renúncia fiscal e de direcionamento da carga fiscal aos impostos indiretos. Por outro lado, as questões tributárias são de difícil utilização como trunfo na arena eleitoral. Seja pela dificuldade de transmissão de mensagens vinculadas ao tema, para os eleitores, e da sua compreensão do que está envolvido nas alterações tributárias pela maioria da população (complexidade jurídica e técnica). Além disso, o principal aspecto é a tendência de que os benefícios trazidos por mudanças no sistema tributário produzam efeitos difusos na sociedade, enquanto os ônus decorrentes de mudança do direcionamento da carga fiscal tendam a ser concentrado, o que traz o correspondente custo eleitoral. O que implica que a avaliação dos legisladores sobre a pertinência da defesa ou não de determinada proposta de alteração da legislação tributária possa considerar, não apenas o aspecto do ganho em termos de melhoria do sistema tributária (ganho para a sociedade), mas também (ou

preponderantemente), perdas que possa gerar em parcela do seu eleitorado ou para determinado grupo de interesse que lhe seja afeito.

2.4 - Conclusões parciais.

- As respostas sobre qual (is) o (s) motivo (s) que levaram que a normatividade infralegal tributária federal surgida após à Constituição Federal de 1988 tenha estruturado um sistema tributário dissociado dos princípios e objetivos da Constituição demanda a investigação e avaliação de como o processo legislativo tributário no Congresso Nacional se insere no contexto do presidencialismo de coalização e como vem sendo tratado pelos parlamentares em face das disputas sociais, políticas e econômicas e da intermediação dos diversos interesses normalmente envolvidos.
- Isso porque a matéria tributária, por sua repercussão direta na divisão entre os diversos setores da sociedade do ônus da atividade estatal e também na captação de relevantes parcelas da renda nacional que é distribuída pelo Estado (via isenções e subsídios fiscais, principalmente), é campo em que a negociação e disputa entre os diversos atores apresenta uma inequívoca complexidade e relevância.
- A corrente do neoinstitucionalismo da "escolha racional" se apresenta mais pertinente ao estudo proposto nesse trabalho, ao trazer a lume a influência dos interesses e do comportamento estratégico dos atores políticos na construção da legislação tributária, bem como as estruturas formais e informais que estão presentes na atividade parlamentar e que são condicionantes da sua forma de atuação.
- No marco do neoinstitucionalismo, a teoria do presidencialismo de coalizão apresenta instrumentais teóricos e empíricos com capacidade de explicar a evolução do sistema tributário nacional após a Constituição de 1988. A relação entre o Executivo e o Legislativo é central no arranjo do processo legislativo brasileiro, devido às prerrogativas que o texto constitucional outorga ao Presidente da República, que detém relevante poder de iniciativa, a competência de editar Medidas Provisórias com poder de lei e o exercício do poder de veto das leis aprovadas no Congresso Nacional.

- Temas de maior relevância e complexidade técnica, nos quais se insere a matéria tributária, tendem a ter o Executivo como protagonista, tanto no que se refere à iniciativa, quanto à condução do ritmo de sua análise no Congresso Nacional, via utilização do regime de urgência para a sua aceleração ou de atuação via lideranças para o seu bloqueio. Situação bastante pertinente para temas tributários, com a prevalência da sua introdução no Congresso Nacional através de medidas provisórias editadas pelo Presidente da República ou projetos apresentados por parlamentares da coalizão governamental
- Ao contrário do senso comum, os estudos no contexto do presidencialismo de coalizão comprovam a existência de forte disciplina partidária, no âmbito do Congresso Nacional. O que é explicado pelas regras e características do processo legislativo federal. A vinculação do padrão de organização de funcionamento das duas casas do Congresso ao princípio partidário, que propicia uma distribuição desigual de recursos, direitos e privilégios entre os parlamentares contribui para conferir certa previsibilidade decisória. O poder concentrado nos líderes partidários e nas mesas diretoras das duas casas tem relevante capacidade de controle do processo legislativo e provocam um forte direcionamento partidário na atuação dos parlamentares
- Contudo, no caso das proposições legislativas em matéria tributária existe a forte tendência de um acirramento da oposição aos interesses do Poder Executivo, com posições refratárias mesmo no seio dos partidos que compõe a coalizão. Pode-se, inclusive, intuir que a matéria tributária, por esse contexto, é mais propicia a defecções na base de apoio, sem que haja retaliações aos parlamentares ou a sua vinculação às forças oposicionistas.
- Os temas tributários, por envolverem diferentes e fortes interesses econômicos, sociais e regionais, propicia que não seja incomum que a formação de frentes de oposição à determinada proposição que supere as diferenças e clivagens ideológicas. Por exemplo, uma proposição trazida pelo Executivo pode ser considerada contrária aos interesses dos Estados, que conseguem mobilizar os parlamentares de diferentes partidos e ideologias, inclusive da coalizão, na defesa dos seus objetivos. Ou quando determinada proposição reúna um nível de repúdio social ou empresariado, notadamente quando repudiada grande poder econômico, com a capacidade de quebrar a fidelidade dos parlamentares governistas.

- Situação confirmada pela análise histórica do processamento de proposições legislativas, independentemente da origem em termos de iniciativa, que vem demonstrando como a matéria tributária é desafiadora para o presidencialismo de coalização. A histórica dificuldade de se aprovar uma reforma tributária mais profunda, apesar dos diversos projetos que tramitaram ou estão em tramitação no Congresso Nacional, é um dos melhores exemplos.
- As especificidades das questões tributárias influem diretamente na análise do custo x ganho político das proposições legislativas pelos atores políticos. Primeiro, a comodidade, por sua "invisibilidade" social, de se centrar as políticas de renúncia fiscal e de direcionamento da carga fiscal aos impostos indiretos. Por outro lado, as questões tributárias são de difícil utilização como trunfo na arena eleitoral. Seja pela dificuldade de transmissão de mensagens vinculadas ao tema, para os eleitores e, também, da maioria da população compreender o que está envolvido (complexidade jurídica e técnica). Mas principalmente pela tendência que os benefícios trazidos por mudanças no sistema tributário sejam difusos na sociedade, enquanto os ônus decorrentes de mudança do direcionamento da carga fiscal tendem a ser concentrado, o que traz o correspondente custo eleitoral.

3 ASPECTOS INSTITUCIONAIS E PROCEDIMENTAIS QUE CONDICIONAM O PROCESSO LEGISLATIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO CONGRESSO NACIONAL

Este capítulo tem por objetivo avaliar criticamente a realidade que permeia a atividade de processamento, discussão e deliberação das propostas de alteração da legislação tributária no Congresso Nacional brasileiro.

A estruturação do sistema político no contexto do presidencialismo de coalizão traz relevantes consequências na dinâmica da produção legislativa federal, tendo em vista a intrínseca vinculação da atividade legislativa à agenda do Executivo.

Esse vínculo tem provocado em parcela da sociedade a visão de que o Congresso Nacional seria um mero homologador dos projetos de lei de iniciativa do Executivo e de medidas provisórias, não tendo papel relevante na construção das políticas públicas.

Contudo, essa visão negativa da atividade parlamentar tem forte conotação de senso comum, alimentada por recorrentes críticas da mídia ao Congresso Nacional e à atuação dos legisladores, vistas como clientelistas e pouco preocupadas com o interesse público.

A mídia, há tempos, vem noticiando fatos que explicitam o caráter clientelista de grande parte dos partidos políticos e parlamentares, que condicionam a sua atuação política à possibilidade de recebimento de benesses do Executivo, como cargos na administração pública e em estatais e privilégios na liberação de verbas do orçamento. Um exemplo recente foi o artificial crescimento do Partido Liberal, que após a filiação do ex-Presidente Jair Bolsonaro viu a sua bancada mais que dobrar, de 33 parlamentares (2018) para 75 (2022)[62].

Se por um lado, em diversas situações, o Poder Legislativo federal faz por merecer críticas sobre a sua atuação, por outro lado existe uma visão social que desconsidera a complexidade da dinâmica político-parlamentar e a realidade do funcionamento do Congresso Nacional.

No âmbito tributário, existem especificidades que produzem consequências no processo legislativo federal, decorrentes do sistema político, das repercussões

[62] FALCÃO FILHO, Aluizio. O poder do clientelismo: PL, agora, é o maior partido do Congresso. **Exame**, abr. 2022. Disponível em: https://exame.com/colunistas/money-report-aluizio-falcao-filho/o-poder-do-clientelismo-pl-agora-e-o-maior-partido-do-congresso/.

econômicas e sociais da tributação e da diversidade de grupos de interesse que atuam no Congresso Nacional.

No presente capítulo estudar-se-á a realidade do processo e da produção legislativa tributária federal, considerando as suas condições institucionais, notadamente a relação da atuação parlamentar com diversos atores que atuam fortemente no Congresso Nacional.

O conhecimento do modo efetivo de como o Congresso Nacional funciona, especificamente no trato das proposições tributárias, trará importantes subsídios para a avaliação dos motivos pelos quais se construiu uma legislação tributária tão dissociada dos princípios consolidados na Constituição e, também, para a identificação e proposição das alterações no processo legislativo necessárias para se avançar na mudança desse cenário.

3.1 - Preponderância da agenda do Poder Executivo em matéria tributária.

3.1.1 – O poder de agenda do Poder Executivo.

O sistema político brasileiro, após a Constituição Federal de 1988, caracteriza-se pelo modelo de presidencialismo de coalização, no qual o Presidente da República (chefe do Poder Executivo) busca a formação de ampla coalização política que lhe garanta maioria no Congresso Nacional.

Conforme explicitado no capítulo anterior, uma das características do presidencialismo de coalizão é o relevante poder de agenda do Poder Executivo no que se refere ao processo legislativo. O presidencialismo de coalização é caracterizado pelo fato de o Presidente da República dispor de diversos mecanismos legais e institucionais que lhe garantem forte capacidade de influenciar na pauta legislativa do Congresso Nacional (PINHEIRO, 2007, p. 5).

Considera-se poder de agenda a capacidade do Poder Executivo de definir quais matérias terão ou não andamento no processo legislativo e obter êxito na aprovação daquelas proposições que são do seu interesse e na obstrução ou desaprovação das que são contrárias aos seus interesses (LIMONGI; FIGUEIREDO, 2009).

Para implementar a sua agenda política no Congresso Nacional, o Presidente da República se utiliza de diversas prerrogativas constitucionais para viabilizar a construção de coalizões partidárias. Entre estes poderes se destacam aqueles vinculados ao processo

legislativo, como a competência de iniciativa legislativa privativa sobre determinadas matérias (artigo 84, III da CR), de editar medidas provisórias (artigo 84, XXVI da CR), de requerer regime de urgência no trâmite de processos de iniciativa do Executivo (artigo 64, § 1º da CR) e o de veto de proposições aprovadas no Parlamento (artigo 84, V da CR).

Também são importantes outras prerrogativas presidenciais vinculadas à gerência da máquina pública, como o poder de nomear ministros e ocupantes de outros cargos de primeiro e segundo escalão (artigo 84, I, II e IV, "a" da CR), de controle da execução orçamentária e da liberação dos recursos vinculados às emendas parlamentares, cujo acesso são disputados por partidos, suas lideranças e parlamentares individualmente (PEREIRA; POWER; RENNO, 2007).

O poder de agenda do Executivo se conjuga com a centralização decisória que marca o funcionamento do Congresso Nacional, decorrente das prerrogativas de controle e direcionamento do processo legislativo que detêm as lideranças partidárias e as Mesas Diretoras da Câmara dos Deputados e do Senado Federal (LIMONGI, 2006).

A capacidade de controle da agenda parlamentar pela coalizão governista, operacionalizada através do uso das prerrogativas do Chefe do Poder Executivo, aliada à centralização interna do funcionamento do Congresso Nacional, com forte capacidade de controle pelas mesas diretoras e lideranças partidárias, é apontada pela leitura especializada como elemento central que permite uma maior coordenação e cooperação entre os Poderes, evitando-se a paralisia decisória e a preponderância dos interesses individuais dos parlamentares (FIGUEIREDO, LIMONGI, 2004) (ABRANCHES, 2018).

Não é que exista um controle absoluto por parte do Poder Executivo e uma submissão extrema do Legislativo. A pauta do Congresso Nacional, apesar de fortemente influenciada pelo Executivo, é construída no bojo da coalizão de governo, num jogo de interesses próprios e comuns. A forma como se dá a interação entre os Poderes, num contexto de ganhos e concessões, determina a agenda legislativa, inclusive, com a participação de força da oposição no campo de negociação.

A característica da agenda legislativa ser construída num contexto de interação entre os Poderes Executivos e Legislativo é destacada por Bruno Rubiatti e Fabiano Pereira:

> (...) no presidencialismo de coalizão, a agenda identificada como do governo é uma agenda construída a partir da negociação do presidente com os líderes partidários que fazem parte da base de apoio do governo, ou seja, a agenda proposta é a agenda da coalizão. Por esse motivo,

> Freitas (2016) chama o sistema de presidencialismo *da* coalizão, para reforçar a imagem que a agenda apresentada pelo Executivo já é a agenda negociada com a coalizão de governo. Se levarmos em conta o caráter majoritário das coalizões, então pode-se dizer que a agenda que sai do Executivo também é a agenda da maioria do parlamento. Desta forma, a imagem antes traçada de conflito de agendas entre o Executivo e o Legislativo é mitigada pela própria lógica de coalizões. (RUBIATTI; PEREIRA, 2019, p. 294-295)

Ao se analisar o poder de agenda do Executivo e a visão de que prepondera a aprovação de projetos de seu interesse, deve-se ter o cuidado de não considerar que essa preponderância implicaria uma total subordinação do Legislativo à pauta legislativa do Executivo.

A avaliação da preponderância da agenda do Executivo tem sido efetuada, muitas vezes, sem a perquirição de como é formada essa agenda. A dinâmica do processo legislativo federal demonstra que existe uma relação de interdependência e complementaridade entre Executivo e Legislativo na formação da pauta legislativa que terá andamento e sucesso no Congresso Nacional. Isso porque é comum que o Executivo faça a análise prévia da receptividade de determinada proposição legislativa junto ao Congresso, para aferir a sua maior ou menor viabilidade de aceitação e aprovação, o que direciona o envio de projetos de lei ou edição de Medidas Provisórias com conteúdo que detenham boa previsibilidade de aprovação (SILVA; ARAÚJO, 2010).

Esse contexto já tinha sido apontado por Fernando Limongi e Angelina Figueiredo, ao destacarem que:

> A agenda que se manifesta é construída politicamente, que leva, portanto, em conta as reações do Legislativo, isto é, antecipa suas reações. Na realidade, mais do que isso, é uma agenda cuja elaboração não deixa inteiramente alheio o Poder Legislativo. Não se trata, propriamente, de uma agenda do Executivo, mas sim de uma agenda da maioria. Nesses termos, não apenas antecipa, mas incorpora a reação de parte do Legislativo. (LIMONGI; FIGUEIREDO, 2009, p. 100)

A definição da agenda legislativa é uma das principais funções da coalizão de governo, com a gestação interna da pauta a ser levada ao Congresso Nacional, o que demanda uma eficiente coordenação, na busca de consensos políticos e delimitação e dissipação de conflitos, que são esperáveis principalmente nas coalizões que abarcam

partidos de diferentes linhas ideológicas ou pautas de interesses[63], inclusive no aspecto negativo do poder de agenda, com a coalizão trabalhando para barrar ou inviabilizar proposições legislativas que sejam consideradas contrárias aos interesses do governo.

Essa relação de interesses que envolve o Executivo e o Legislativo na construção da coalizão governamental e na definição da agenda legislativa também um forte aspecto de clientelismo e patronagem.

A maior ou menor adesão à agenda do Executivo, por parte dos parlamentares da coalizão, não está vinculada exclusivamente ou prioritariamente à sua concordância ou não com as propostas trazidas como prioritárias ou contrárias aos interesses do governo. Prepondera a avaliação estratégica por parte dos parlamentares, dos custos ou ganhos políticos vinculados ao apoio ou não das pautas do Executivo e a busca de acesso a cargos políticos ou o protagonismo no próprio Congresso como uma forma de moeda de troca pelo apoio à agenda do Executivo (SANTOS, 1997).

Esse mecanismo também é utilizado pelas lideranças partidárias que, no papel de negociadores e intermediadores dos interesses individuais dos parlamentares junto ao Executivo, utilizam-se dessa posição privilegiada de meio de acesso à máquina e orçamentos públicos, e os consequentes dividendos eleitorais, para manter o controle de suas bancadas, reduzindo o risco de defecções nas votações.

Angelina Figueiredo e Fernando Limongi, analisando a estrutura do presidencialismo de coalizão brasileiro, entendem que existe uma correlação e interdependência entre o poder de agenda do Executivo, a preponderância dos líderes partidários e das mesas diretoras no direcionamento do processo legislativo e a indução sistêmica à disciplina partidária de voto pelos parlamentares. O Executivo se utiliza dos seus poderes institucionais como as prerrogativas de iniciativa e veto, uso de medidas provisórias e controle do acesso a cargos e liberação de emendas para atuar junto às lideranças partidárias e buscar o direcionamento da agenda do Congresso Nacional segundo os seus interesses. Como o Legislativo é organizado de forma centralizada, com a distribuição dos direitos de atuação dos parlamentares segundo o contexto partidário, existe forte indução à cooperação e disciplina partidária; não preponderantemente por

[63] A construção de coalizões partidárias com composição ideológica mais multifacetada é uma realidade mais forte nos governos de esquerda, caso das Presidências de Luis Inácio Lula da Silva e Dilma Roussef, cujas coalizações além de abarcar os partidos de esquerda, teve que incorporar partidos de centro-direita (caso do PMDB) e de direita (caso do PTB, PL e PRB) para conseguir construir maiorias no Congresso Nacional. Já em governos de direita, caso da Presidência de Jair Bolsonaro, a coalização se concentra nos aspectos da centro-direita e direita (PL, PP, PTB e Republicanos, principalmente), implicando na coesão ideológica.

convicção ideológica, mas sim pelo raciocínio estratégico dos parlamentares visando a obtenção de retornos eleitorais. (FIGUEIREDO; LIMONGI, 1998, p. 85)

Esse tipo de análise se insere no que Francisco Tavares e Ian Caetano denominam de instrumental de compreensão da política como uma gincana, que é bastante utilizada e pertinente para a avaliação da lógica da atuação parlamentar e da relação entre governo, partidos e grupos de interesses, que executam movimentos táticos ou estratégicos no campo político visando as melhores condições para a obtenção da "vitória", que no caso do processo legislativo se configura no resultado (aprovação, desaprovação, alteração, arquivamento, postergação, etc.) de determinada proposição legislativa tendo em vista o interesse de cada ator ou grupo de atores (TAVARES; OLIVEIRA, 2016)

A Constituição Federal de 1988 ampliou a discricionariedade do Executivo na execução do orçamento da União Federal, o que permitiu ao Presidente da República se utilizar da capacidade de alocar recursos e de efetuar contingenciamento e descontigenciamento das emendas parlamentares como instrumento de fidelização da sua coalizão e de barganha em negociações mais complicadas, de forma a viabilizar o maior controle sobre a agenda parlamentar. (GUIMARÃES, 2020, p. 152)

As Emendas Constitucionais nº 86/2015 e 100/2019 trouxeram relevantes alterações na sistemática de execução orçamentária, com a introdução do chamado orçamento impositivo e a redução do nível de discricionariedade do Executivo na execução das emendas individuais. A Emenda Constitucional nº 86/15 incluiu o §11 ao artigo 166 da Constituição Federal, tornando obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações referentes às emendas individuais de parlamentares, em montante correspondente a 1,2% (um vírgula dois por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior. Já a Emenda Constitucional nº 100/19, ao introduzir o §12 ao artigo 166 da Constituição Federal, estendeu a garantia de execução orçamentária para abarcar as programações incluídas por todas as emendas de iniciativa de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal, no montante de até 1% (um por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior.

As referidas alterações tiveram como objetivo reduzir o poder de barganha do Executivo junto aos parlamentares, o que era efetuado através da grande discricionariedade no gerenciamento da execução orçamentária[64]. As Emendas Constitucionais nº´s 86/15 e 100/19, ao estabelecerem regras que vinculam parcela do Orçamento da União para a elaboração e execução orçamentária e financeira a emendas parlamentares ("cota parlamentar"), alterou o contexto anterior da disputa entre Legislativo e Executivo pelos escassos recursos que podem ser utilizados para a promoção de gastos e políticas públicas com potencial de geração de ganho eleitoral (VOLPE, 2019).

Contudo, ainda persiste margem de manobra, com a possibilidade de o governo contingenciar "prudencialmente" as despesas discricionárias do exercício, afrouxar ou apertar os critérios técnicos para liberação de recurso, acelerar ou retardar os trâmites nos ministérios e reduzir o montante obrigatório das emendas individuais. De forma a ter moeda de troca para votações mais complicadas ou resolução de impasses junto ao Congresso Nacional.

É previsível que, quanto mais fragilizada for a posição de determinada administração federal, principalmente em termos de apoio da população, maior o custo político necessário para fazer valer a sua agenda junto ao Congresso Nacional. Situação vivenciada pelo Governo de Jair Bolsonaro que, no contexto da queda de sua popularidade, devido à sua postura na administração da pandemia da COVID-19 - negacionismo quanto à gravidade da pandemia, críticas à eficácia das vacinas e boicote às políticas de isolamento social implantadas por Estados e Municípios - ao isolamento internacional devido aos retrocessos ambientais e ao incremento da crise econômica, teve que buscar o apoio do chamado "Centrão"[65], que obteve cargos estratégicos, como a Casa Civil, além de grande distribuição de recursos orçamentários, para que o Governo tivesse sucessos em questões como a aprovação da indicação do então Advogado Geral da União André Mendonça para ocupar uma cadeira no Supremo Tribunal Federal, em votações

[64] No contexto constitucional anterior as alterações de 2015 e 2019, os parlamentares estavam obrigados à negociar junto aos Ministérios para conseguir a liberação dos recursos vinculados às suas emendas e aos seus interesses de sua base eleitoral. Situação que era fruto da ausência de critérios objetivos para execução orçamentária e da falta de transparência dos critérios utilizados pelo Executivo para o contingenciamento de recursos previstos na lei orçamentária. O que era utilizado pelo Poder Executivo de forma estratégia como meio de barganha para fazer prevalecer os seus objetivos no Congresso Nacional.

[65] "Centrão" é um bloco informal que atua no Congresso Nacional, formado por parlamentares de diversos partidos, que não possuem definição ideológica clara, mas de perfil fisiológico e preponderantemente de direita, e que atuam conjuntamente visando aumentar a sua capacidade de negociação de cargos e outras benesses junto ao Poder Executivo.

importantes no Congresso Nacional[66] e na proteção do ex-Presidente Jair Bolsonaro no que se refere à investigações como a da CPI da COVID e o trâmite de pedidos de impeachment[67].

Esse cenário tem sido largamente noticiado pela imprensa[68][69][70]:

> O chamado "Centrão", bloco legislativo constituído por pequenos e médios partidos, nunca teve tanto poder no governo Jair Bolsonaro (PL) como no último ano de seu mandato. Apenas os três principais partidos do bloco (PP, PL e Republicanos) comandam pelo menos 32 pontos-chave na administração federal, que somam mais de R$ 149,6 bilhões em recursos.
>
> Deputados federais e senadores das legendas ganharam repasses de ao menos R$ 901 milhões em emenda parlamentar do relator, o chamado "orçamento secreto", que não designa onde o dinheiro foi aplicado.
>
> A cifra gerida pelos três partidos é superior, por exemplo, ao orçamento anual do Ministério da Defesa: R$ 116,3 bilhões. O Ministério da Saúde, que combate a pandemia causada pela Covid-19, tem orçamento de R$ 160 bilhões.
>
> A gestão dos recursos é feita a partir de indicações desses partidos a cargos de comando em diversos setores, como a presidência do Banco do Nordeste, ocupada por indicado do deputado Valdemar Costa Neto, presidente do PL, ao qual Bolsonaro filiou-se em novembro de 2021. Com orçamento de R$ 144 milhões, o banco administra R$ 65 bilhões em ativos, segundo levantamento do jornal O Globo. (Isto é Dinheiro, 20/04/22)

Tathiane Piscitelli destaca que a expressão "orçamento secreto" tem tido papel de destaque no debate político a partir da publicação de reportagens pelo jornal "O Estado de São Paulo" nas quais foi exposto um esquema de distribuição de verbas públicas sem

---

[66] Caso da aprovação do Projeto de Emenda Constitucional nº 01/22, que foi denominada pela mídia e oposição de PEC Kamikaze, é que permitiu ao Governo Federal promover gastos vinculados ao aumento do Auxílio-Brasil e a criação de novos benefícios sociais em 2022, com claro objeto de proporcionar ganhos eleitorais ao Presidente Jair Bolsonaro, candidato à reeleição.

[67] CONGRESSO EM FOCO. STF deixa nas mãos de Arthur Lira prazo para análise de pedidos de impeachment de Bolsonaro. **Uol**, mai. 2022. Disponível em: https://congressoemfoco.uol.com.br/area/justica/stf-deixa-nas-maos-de-arthur-lira-prazo-para-analise-de-pedidos-de-impeachment-de-bolsonaro/

[68] CENTRÃO fatura alto com Bolsonaro e controla quase R$ 150 bi no governo. **Isto é Dinheiro**, jan. 2022. Disponível em: https://www.istoedinheiro.com.br/centrao-fatura-alto-com-bolsonaro-e-controla-quase-r-150-bi-no-governo/.

[69] BRASIL, Luana Melody; MAZZOCO, Heitor. Entenda como o governo Bolsonaro está nas mãos do Centrão. **O Tempo**, dez. 2021. Disponível em: https://www.otempo.com.br/politica/governo/entenda-como-o-governo-bolsonaro-esta-nas-maos-do-centrao-1.2578906

[70] SOARES, Ingrid. "Cargos foram dados, sim" diz Bolsonaro sobre arranjo com Centrão. **Correio Brasiliense**, abr. 2022. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/politica/2022/04/4999796-cargos-foram-dados-sim-diz-bolsonaro-sobre-arranjo-com-centrao.html

qualquer transparência ou com base em critérios que se adequam aos pressupostos de legalidade, moralidade, impessoalidade e eficiência. O contexto decorre da impositividade da execução das denominadas emendas do relator (R9), vinculada à maior obrigatoriedade na execução orçamentária advinda da Emenda Constitucional nº 100/19, que contam com poucos mecanismos de controle dos critérios de destinação dos recursos públicos. (PISCITELLI, 2022).

Os fortes indícios de irregularidades expostos pela imprensa vinham demonstrando que o "orçamento secreto" eram um instrumento viabilizador de desvios de dinheiro público e corrupção, em troca de apoio político e sustentação do governo de Jair Bolsonaro no Congresso Nacional. No começo de outubro de 2022, foi noticiada a primeira operação da Polícia Federal com prisões de suspeitos de desvio de dinheiro público vinculado a distribuição de verbas via o "orçamento secreto". A investigação apura a existência de uma ampla rede criminosa envolvendo o Sistema Único de Saúde (SUS) em municípios do Maranhão[71].

A sistemática denominada de "orçamento secreto" foi questionada no Supremo Tribunal Federal através das Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPFs) 850, 851, 854 e 1014 ajuizadas pelos partidos Cidadania, Partido Socialista Brasileiro (PSB), Partido Socialismo e Liberdade (PSOL) e Partido Verde (PV). Num primeiro momento houve o provimento parcial da medida cautelar requerida nas ADPF´s, provocando que o Congresso Nacional efetuasse a divulgação das despesas executadas como "emendas do relator" nos anos de 2020 e 2021. Em 19/12/22[72], o Plenário do STF julgou inconstitucional a sistemática de emendas de relator ao Orçamento Geral da União, identificadas pela sigla RP-9, num julgamento apertado, com seis votos pela inconstitucionalidade e cinco votos divergentes, com entendimentos diversos entre si. Prevaleceu o entendimento da Ministra Relatora Rosa Weber, no sentido de que as emendas RP-9, pelas suas características de serem anônimas, com ausência de identificação do seu proponente e clareza sobre o destinatário do recurso vinculado, implicam em violação aos princípios constitucionais da transparência, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade. Para garantir a sua efetividade, o acórdão do STF

[71] PIRES, Breno. PF faz as primeiras prisões do orçamento secreto. **Uol**, out. 2022. Disponível em: https://piaui.folha.uol.com.br/pf-faz-as-primeiras-prisoes-do-orcamento-secreto/

[72] STF julga orçamento secreto inconstitucional. **STF**, dez. 2022. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=499330&ori=1

determinou que as leis orçamentárias de 2021 e de 2022 fossem interpretadas segundo a Constituição Federal, cabendo aos Ministro de Estado das pastas beneficiadas com recursos vinculados à rubrica RP-9 orientarem a execução desses montantes em conformidade com os programas e os projetos das respectivas áreas. No que fica afastado o caráter vinculante das indicações formuladas pelo relator-geral do orçamento. Determinou-se, também, que as áreas orçamentárias e os órgãos da administração pública que empenharam, pagaram e liquidaram despesas por meio dessa modalidade de emendas parlamentares, nos exercícios financeiros de 2020 a 2022, devem publicar os dados referentes aos serviços, obras e compras realizadas, com a identificação dos solicitadores e beneficiários, de modo acessível e claro, no prazo de 90 dias.

O estudo de Debora Gershon e Júlio Canello a respeito do processo legislativo na Câmara do Deputados, no governo de Jair Bolsonaro, trouxe relevantes conclusões, que podem ser assim sintetizadas: i) mesmo antes da adesão formal à coalização, o Centrão já apresentava percentuais de apoio à agenda do Executivo em patamares superiores aos dos demais partidos; ii) apesar da adesão à coalizão, a melhoria das taxas de sucesso da agenda do Executivo não foi tão relevante, com os índices ainda inferiores aos dos dois primeiros governos do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva e os da Presidenta Dilma Rousseff 1; iii) já a taxa de sucessos dos parlamentares do Centrão, na aprovação de projetos de sua autoria deu um salto após a adesão formal, com patamar (2,05%) bem superior ao dos demais (0,82%). Esse salto pode ter a sua explicação no maior poder do Centrão na distribuição de cargos e recursos do Executivo; iv) como as agendas do Executivo e do Centrão já eram muito parecidas e a taxa de apoio à agenda governista também era alto, a adesão formal do Centrão teve o efeito de um escudo para o governo no que se refere à CPI´s e investigações que envolviam ou respingavam em familiares do Presidente (GERSHON; CANELLO, 2022).

A relação entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo, na presidência de Jair Bolsonaro foi marcada, em comparação com gestões presidenciais anteriores, pelo maior protagonismo do Congresso Nacional na proposição das leis primárias, com a contrapartida da retração da atividade do Executivo na edição de medidas provisórias, apresentação de projetos de leis de matérias de sua competência (SOARES et all, 2022). O que vem no contexto do aumento da discussão no meio político da opção da alteração do sistema político brasileiro, com a instituição do semipresidencialismo, sistema político em que o Presidente da República compartilha as prerrogativas de gestão com um primeiro ministro eleito pelo Congresso Nacional. Inclusive foi instituído um grupo de

estudo nesse sentido na Câmara dos Deputados[73]. Tema bastante polêmico e que gerou bastante críticas de estudiosos na Ciência Política, principalmente no que se refere ao casuísmo da introdução do seu debate no contexto do então momento político vivenciado pelo país (MAFEI, 2022).

A agenda do Executivo tem várias origens, podendo ser gestada pela burocracia estatal, decorrer de proposições vindas de setores econômicos, grupos de interesses ou, ainda, da apropriação de propostas gestadas por parlamentares. A apropriação de propostas de legisladores é relevante no contexto do Congresso Nacional. Segundo Suely Araújo e Rafael Silva, com a exclusão de proposições caracterizadas como de iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo, 18,5% (dezoito vírgula cinco por cento) das medidas provisórias e 40% (quarenta por cento) dos projetos de lei provenientes do Executivo, no período de 1995 a 2010, decorreram da apropriação da agenda do Legislativo (ARAÚJO; SILVA, 2011).

3.1.1.2 – A agenda do Poder Executivo no campo tributário.

O contexto específico da normatização da tributação coloca o tema como um dos que mais apresentam proposições legislativas provenientes do Executivo. Estudo de Manoel Santos, efetuado através da análise do Sistema de Informações do Congresso Nacional (Sicon) e do Portal de Legislação do site do Palácio do Planalto, referente ao período de 1995 e 2014 demonstrou que as leis aprovadas no período foram propostas majoritariamente pelo Poder Executivo, 68% (sessenta e oito por cento), seguido por Deputados e Senadores, 27% (vinte e sete por cento) e pelo Poder Judiciário e Ministério Público (abaixo de 5% - cinco por cento). Especificamente sobre tributação e benefícios fiscais, a autoria dos projetos da autoria de projetos de lei e medidas provisórias por assuntos teve a concentração de 287 (duzentos e oitenta e sete) vindos do Executivo e apenas 41 (quarenta) do Legislativo. Ou seja, o Executivo concentrou 85,72% (oitenta e cinco vírgula setenta e dois por cento) da autoria das proposições legislativas tributárias (incluindo medidas provisórias) no período de 1995-2014, sendo que do total de leis ordinárias vinculadas à tributação, no mesmo período, 74,1% (setenta e quatro vírgula um por cento) decorreram de medidas provisórias (SANTOS, 2011, p. 79- 83).

[73] MIRANDA, Tiago. Lira institui grupo de trabalho para discutir semipresidencialismo. **Câmara dos Deputados**, mar. 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/859451-lira-institui-grupo-de-trabalho-para-discutir-semipresidencialismo/

No que se refere aos temas tributários, é bastante presente a formulação da agenda do Executivo a partir de proposições gestadas pela tecnoburocracia, principalmente Ministério da Fazenda e Receita Federal, e também provenientes de sugestões trazidas pelos órgãos de representação empresarial.

A matéria tributária, pela sua complexidade e a capacidade de suas proposições legislativas terem efeitos diferentes para diversos tipos de contribuintes e setores econômicos, tem a potencialidade de gerar maiores dificuldades na gestão interna de pautas consensuais no interior da coalizão de governo. O que se comprova pelo insucesso de diversas proposições vindas do Executivo, via projeto de Lei ou Medidas Provisórias, que não são aprovadas ou são fortemente alteradas no Congresso Nacional, em sentido contrário aos interesses do governo. Um exemplo relevante é a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, cujo tumultuado histórico legislativo será analisado em capítulo 4.

Se a literatura posterior à Constituição de 1988 tem mostrado que o processo legislativo brasileiro está centrado nos partidos e fortemente controlado pelas lideranças partidárias, com a média dos legisladores sendo pouco participativos, os temas tributários se apresentam como menos afeitos à disciplina de voto partidária automática.

Isso porque, diferentemente de outros temas, como aqueles vinculados à orçamento, organização da administração pública e políticas vinculadas à interesses muito específicos, as mudanças tributárias tendem a trazer efeitos econômicos, concorrenciais e sociais complexos e diversificados. O que, aliado à tendência de maior exposição das proposições tributárias nas grandes mídias e, atualmente, nas redes sociais, traz com mais força a necessidade de avaliação estratégica por parte dos legisladores. Apoiar ou não determinada proposta de alteração da legislação tributária, principalmente aquelas com maior repercussão, pode trazer ganhos ou perdas em termos de imagem junto ao eleitorado e influir na capacidade de reeleição. Podendo haver, ainda, o fator político pertinente ao relacionamento dos parlamentares com governadores e prefeitos da sua região eleitoral, no caso de mudanças pertinentes a tributos estaduais ou municipais e também de tributos que compõem os fundos constitucionais de repasse.

Ou seja, mesmo que determinada proposta de alteração da legislação tributária seja prioritária para o Executivo e apoiada pelas lideranças dos partidos da coalizão, existe forte tendência de os parlamentares fazerem uma análise individual, considerando todo o contexto envolvido e a avaliação estratégica em face de seus interesses, a serem

ponderados em face das orientações partidárias e da coalizão. O que pode gerar defecção no apoio ou o aumento do custo político envolvido para a garantia do seu voto.

Segundo Neil Brooks, os partidos políticos modernos efetivamente se definem e se diferenciam por sua posição no que se refere à matéria tributária. Isso porque a legislação tributária é o instrumento político mais vísivel a disposição dos governos para posicionamento e atuação ao longo dos dois eixos fundamentais que ordenam as ideologias políticas: um primeiro, que diferencia, de um lado, aqueles com uma visão mais individualista e, de outro, os com preocupações coletivas ou sociais. E um segundo, em que se posicionam, de um lado, os que privilegiam a hieraquia social (visão da meritocracia) e, no lado adverso, os que defendem a busca de uma maior igualdade social e econômica. Isso torna os tributos um importante instrumento político, que se vincula sobre a definição moral das sociedades, no que tange a questão central do que se considera uma distribuição moralmente aceitável da renda e riqueza produzida coletivamente. Por isso, na visão do autor, as leis tributária são um barômetro particularmente confiável das mudanças nas visões político-idelógicas, sendo um tipo de "espelho da democracia" (BROOKS, 2000).

Contudo, na realidade brasileira, a maioria dos partidos não apresenta consistência ideológica no que se refere a tributação, sendo um tema que não é objeto de uma avaliação profunda que fuja ao lugar comum do ser contra ou a favor do aumento da carga tributária. Neil Brooks, destaca também como quase todas as políticas sociais e econômicas têm um ângulo tributário. Mas a leitura dos seus comentários traz à tona a grande diferença do nível de evolução política da população canadense em comparação à brasileira. Enquanto o tema do orçamento público, a definição das prioridades dos gatos públicos e da alocação dos recursos é tema de efetivo debate na sociedade canadense; no Brasil, esses temas não são de conhecimento minimamente aprofundado da esmagadora maioria da população, sendo o seu debate limitado aos políticos, grupos de interesse e profissionais especializados

Essa realidade implica no contexto de que se a tributação é, nos países mais desenvolvidos social e economicamente, um dos mais importantes campos de diferenciação das ideologias políticas e do debate eleitoral, o mesmo não ocorre no Brasil.

O nosso debate eleitoral sobre a matéria tributária é muito raso e marcado pela carga negativa que tem se tentado impingir à tributação[74]. Mesmo os partidos de esquerda têm muita dificuldade e mesmo receio em trazer o assunto de forma mais profunda em suas plataformas e propagandas políticas, para evitar que lhe sejam vinculados a pecha de defensores de maior carga tributária, num cálculo eleitoral.

A linha ideológica do libertarismo tributário tem grande penetração nas classes médias e altas e muito espaço na mídia corportativa brasileiras. Tendo como grande expoente o Professor Ives Grande da Silva Martins, que faz a defesa da tese de que o tributo, desde o seu surgimento até os tempos atuais, continua tendo a natureza de ser "apenas um fantástico instrumento de domínio, por parte dos governantes". Na visão de Ives Gandra, trata-se de uma forma de retirada forçada de recursos dos particulares, que em sua grande parte são malversados, por incompetência ou corrupção. Sendo que os mesmos recursos, caso mantidos na iniciativa privada sempre seriam mais úteis e gerariam melhores resultados. Contexto que no, âmbito jurídico, geraria a consequência de que o tributo é "por excelência, veiculado por norma de rejeição social". Nas últimas décadas, o Professor Ives Gandra participou ativamente dos trabalhos do Congresso Nacional em matéria tributária, com a apresentação de pareceres sobre proposições e, principalmente, participando de inúmeras audiências nas CFT e CAE[75], na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, além de reuniões com relatores e parlamentares. (MARTINS, 1998).

A falta de consistência ideológica dos políticos e partidos, no que se refere à tributação, traz consequencias no que se refere à forma como ocorre o processo legislativo tributário, com a prevalência da agenda do Executivo e da deliberação vinculada à posição em face a coalisão governamental, mas também ao contexto social e aos viéses cognitivos e de forte ponderação de ganho-perda eleitoral por parte dos legisladores, principalmente

[74] Pesquisadores do Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper, a partir de estudo sobre as propostas tributárias dos candidatos a Presidente da República no pleito de 2022, concluem que as proposições têm em comum serem abstratas e vagas, não apresentam detalhamentos sobre como seriam implementadas. A propostas constantes dos Projetos de Governo também se utilizam de lugares comuns, com a indicação dos objetivos de simplificar o sistema tributário, reduzir a carga tributária, promover a justiça social e combater a sonegação de impostos (NOVO, LONGO, ALVIM, 2022).

[75] https://www.febrafite.org.br/pec-23308-especialistas-debatem-proposta-em-nova-audiencia-publica/
https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1788778&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019
https://psd.org.br/noticia/bancada-do-psd-ja-esta-atuando-na-reforma-tributaria/

nos temas mais relevantes (exemplo de propostas de reforma tributária, tributação de lucros e dividendos, tributos como CPMF e Imposto sobre Grandes Fortunas).

Tendo em vista o objetivo de avaliar como tem se dado o processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional, também é relevante um outro aspecto do poder de agenda legislativa, referente à perquirição de que porque determinadas questões tributárias e não outras têm sido consideradas como relevantes a merecer tratamento prioritário pelo Congresso Nacional. Ou seja, por que há grande prevalência da produção legislativa vinculada a benefícios e desonerações fiscais, programas de renegociação e anistias fiscais e a paralisia no enfrentamento de temas como o imposto sobre grandes fortunas e a regulamentação da norma geral antielisiva (artigo 116 do Código Tributário Nacional). Esta questão será tratada nessa tese no capítulo 5.

3.2 – Medidas Provisórias e poder de agenda do Executivo.

3.2.1 – Medidas Provisórias e sua legitimidade jurídica.

A Constituição de 1988 instituiu, através do seu artigo 62, a prerrogativa do Presidente da República de, em caso de urgência e relevância, editar medidas provisórias, com força de lei, que serão imediatamente submetidas ao Congresso Nacional. O constituinte absorveu a opção de dotar o Chefe do Executivo da prerrogativa de editar instrumentos com força de lei, que está presente na evolução constitucional brasileira desde a instituição do decreto-lei pela Constituição de 1937, com exceção do período democrático de 1946-1964 (CLÈVE, 2011).

Na "Comissão da Organização dos Poderes" da Assembleia Constituinte de 1987 houve intensas discussões sobre a adoção ou não de instrumento executivo com força de lei, não apenas por se tratar de um instrumento afeito ao sistema parlamentarista, mas principalmente pelo histórico autoritário do decreto-lei. Para uma corrente, constitucionalizar esse tipo de mecanismo implicaria recepcionar, com outra denominação, o instrumento ditatorial do decreto-lei, o que era contrário à função da nova constituição de abolir instrumentos e práticas autoritárias. Outra corrente defendia a necessidade de se assegurar a possibilidade do Executivo de atuar imediatamente em face a situação excepcionais e urgentes, sob posterior e final deliberação do Congresso Nacional. Ao fim, deliberou-se pela adoção da figura da medida provisória vinculada a

situações de urgência e relevância, inspirada no instrumento previsto no artigo 77 da Constituição italiana de 1947 (SAMPAR, 2012, p. 40).

A concepção da medida provisória na Assembleia Constituinte era de um mecanismo de intervenção do Presidente da República no processo legislativo, mas sob estritos limites, que lhe outorgavam um caráter moderado e sob o controle e deliberação final do Congresso Nacional. Prevaleceu a visão de o governo nas complexas sociedades modernas exigiria um mecanismo de ágil e eficaz intervenção, para se fazer frente a demandas urgentes e excepcionais (FIGUEIREDO; LIMONGI, 1997, p. 131).

Para isso, a utilização de medidas editadas pelo Executivo com imediata força de lei foi constitucionalmente vinculada à presença em concreto dos requisitos da relevância e urgência. São limites para que o seu uso fosse delimitado para situações cuja excepcionalidade (relevância) justificasse um nível de urgência no tratamento legislativo que justificasse que o seu enfrentamento se desse por ato do Executivo, a ser posteriormente avaliado e convalidado ou não pelo Legislativo.

Existem diferenças relevantes entre as atuais medidas provisórias e o anterior sistema dos decretos-lei, principalmente quanto aos seguintes aspectos: i) pressupostos autorizadores: a medida provisória é editável no caso da presença simultânea dos requisitos de relevância e urgência; enquanto os decretos-leis pressupunha a urgência ou o interesse público relevante; ii) a medida provisória pode ser utilizada para aumento de despesa pública, o que não acontecia com os decretos-lei; iii) apesar do igual prazo de vigência, de sessenta dias, o decreto-lei não era passível de reedição; iv) a medida provisória é limitada por um rol de matérias que não pode disciplinar (após a Emenda Constitucional nº 32/01), enquanto o decreto-lei tinha a delimitação das matérias que estava autorizado a tratar (segurança nacional, finanças públicas e tributação, criação de cargos públicos e fixação de vencimentos); v) as medidas provisórias podem ser emendadas pelo Legislativo no seu processo de conversão, diferentemente do que ocorria com os decretos-lei; vi) no caso de não conversão em lei no prazo constitucional, as medidas provisórias perdem efeitos desde a sua edição, ressalvadas as relações jurídicas constituídas na sua vigência, na ausência da edição de decreto legislativo regulamentar; os decretos-leis não apreciados pelo Congresso Nacional consolidavam-se como aprovados (CLÈVE, 2011, p. 149-150).

Ocorre que, se, em tese, é defensável, com base na necessidade de se viabilizar a governabilidade e a tomada de decisões urgentes, a forma como se consolidou o uso das medidas provisórias pelos diversos governos pós-Constituição de 1988 resultou na

deturpação dos pressupostos erigidos pelos constituintes, com a maciça utilização desse instrumento se constituindo numa das principais formas de imposição da agenda do Executivo junto ao Congresso Nacional.

O Congresso Nacional teve a oportunidade de colocar, logo após a promulgação da Constituição Federal, limites objetivos à utilização das medidas provisórias pelo Executivo, com a limitação da possibilidade de suas reedições e a instituição de um controle prévio dos pressupostos de urgência e relevância, através de uma Comissão Mista, propostas que foram derrubadas quando da discussão e deliberação da Resolução n° 1, de 2 de maio de 1989.

3.2.2 – Medidas Provisórias e o Poder Judiciário.

A medida provisória é uma importante ferramenta de imposição da agenda do governo e de limitação da possibilidade de atuação da oposição. Contexto que era ainda mais forte quando não haviam limites para as suas reedições.

No campo político, o conflito gerado pelo uso estratégico e muitas vezes abusivos das medidas provisórias não se constitui, em grande parte das vezes, numa disputa entre Executivo e Legislativo e sim entre a coalização governista e as forças oposicionistas. E como o próprio Congresso Nacional alargou os limites ao uso de medidas provisórias pelo Executivo, restou o Poder Judiciário como último meio para a contestação, principalmente pelas forças de oposição, do abuso e deturpação desse instrumento.

Como a construção de amplas coalizões governistas limitam a capacidade da oposição de efetivamente influir no processo legislativo, o acesso ao Poder Judiciário se transformou numa importante ferramenta de sua atuação política. A legitimidade outorgada pelo artigo 103 da Constituição Federal para que partidos políticos com representação no Congresso Nacional possam propor ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade levou à chamada “judicialização da política”, com a participação relevante do Supremo Tribunal Federal, que vem sendo instado a dar a palavra final sobre relevantes temas políticos, sociais e econômicos, que a princípio deveriam ser discutidos e deliberados no Congresso Nacional.

As oposições buscaram junto ao Supremo Tribunal Federal, tão logo entrou em vigor a Constituição de 1988, a delimitação dos pressupostos autorizadores da edição das medidas provisórias. No período de 1988-2007, 53% (cinquenta e três por cento) das ADINS ajuizadas em face de medidas provisórias tiveram como proponentes partidos

políticos, sendo que dessas 96,7% (noventa e seis vírgula sete por cento) foram de iniciativa de partidos de oposição (DA ROS, 2008, p. 120)

A evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o controle da constitucionalidade no uso das medidas provisórias demonstrou a dificuldade da Corte em se posicionar sobre o tema. Foram raras as decisões buscando limitar a discricionariedade no seu uso pelo Presidente da República, caso da liminar proferida pelo Ministro Marco Aurélio Mello na ADI nº 2.348-9/DF[76], na qual o Pleno da Corte pela primeira vez suspendeu a eficácia de uma medida provisória por entender ausente o requisito da urgência para ampliação da isenção fiscal da Zona Franca de Manaus.

Em 2002, com o julgamento da ADI nº 2.150/DF[77], o Pleno da Suprema Corte pacificou o entendimento de que os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória seriam de apreciação discricionária do Chefe do Poder Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, serem objeto de avaliação pelo Judiciário. Pacificou-se, ainda, que a superveniente conversão em lei de uma medida provisória tornaria prejudicada a avaliação da presença ou não dos requisitos de urgência e relevância pelo Judiciário.

Já o uso de medidas provisórias para editar ou majorar tributos foi veementemente repudiada pela doutrina majoritária, com a arguição da total incompatibilidade com os princípios constitucionais da estrita legalidade tributária (artigo 150, I) e da anterioridade (art. 150, III).

A respeito se manifestou Misabel Derzi:

> O art. 62 da CF, que dispõe sobre as medidas provisórias, não menciona a matéria regulável por via desse instrumento normativo. Ao contrário do que possam pensar os menos avisados, inexistindo expressa autorização para veicular normas tributárias, o Texto Normativo em vigor restringe, ao invés de ampliar, o campo de atuação das medidas provisórias. Merecendo a urgência e relevância fiscal tratamento constitucional próprio, não sendo considerada relevância nem urgência a majoração de tributos, os quais vêm submetidos ao princípio da anterioridade, apenas expressa autorização, no interior do art. 62, poderia estender as medidas provisórias ao domínio dos tributos. Mas o objetivo constitucional foi exatamente o oposto. (DERZI, 1988, p. 132)

[76] ADI 2348 MC, Relator: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 07/12/2000, DJ 07-11-2003 PP-00082 EMENT VOL-02131-02 PP-00266.

[77] ADI 2150, Relator: ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2002, DJ 29-11-2002 PP-00017 EMENT VOL-02093-01 PP-00171.

Entendimento que, contudo, restou superado no Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento da ADI nº 1.417-MC[78], quando nos termos do voto do Ministro Relator Octavio Galloti consolidou-se o entendimento de que: "Tendo força de lei, é meio hábil, a medida provisória, para instituir tributos, e contribuições sociais, a exemplo do que já sucedia com os decretos-leis do regime ultrapassado como sempre esta Corte entendeu".

Posicionamento posteriormente estendido para as contribuições sociais, com a Corte tendo se posicionado pela compatibilidade do uso da medida provisória para a sua instituição ou majoração, em face da anterioridade nonagésimal prevista no §6º do artigo 195, considerando-se a contagem dos noventa dias, no caso de conversão em lei, a partir da edição da medida provisória. Sistemática aplicável também à anterioridade de exercício[79].

Petrificou-se um cenário que não era certamente o imaginado pelos constituintes, de que haveria leniência do Congresso na análise da presença ou não dos requisitos constitucionais na análise das medidas provisória. Aliada à postura bastante tímida do Supremo Tribunal Federal na análise de arguições concretas de medidas editadas sem que fossem identificados os requisitos de urgência e relevância.

A extrapolação no uso das medidas provisórias foi sendo reconhecido pela classe política, estudiosos das relações políticas e mesmo pela mídia como uma deturpação do sistema político brasileiro, com graves efeitos no equilíbrio da relação entre os poderes e na consecução do próprio princípio democrático.

O próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu a gravidade da situação e o risco da convalidação de abusos no uso das medidas provisórias, conforme expressa trecho da ementa da ADI-MC nº 2.213-DF[80]:

> UTILIZAÇÃO ABUSIVA DE MEDIDAS PROVISÓRIAS - INADMISSIBILIDADE - PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES - COMPETÊNCIA EXTRAORDINÁRIA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA. - A crescente apropriação institucional do poder de legislar, por parte dos sucessivos Presidentes

[78] ADI 1417 MC, Relator: OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 07/03/1996, DJ 24-05-1996 PP-17412 EMENT VOL-01829-01 PP-00060.

[79] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ANTERIORIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA CONVERTIDA EM LEI. Uma vez convertida a medida provisória em lei, no prazo previsto no parágrafo único do artigo 62 da Carta Política da República, conta-se a partir da veiculação da primeira o período de noventa dias de que cogita o § 6º do artigo 195, também da Constituição Federal. A circunstância de a lei de conversão haver sido publicada após os trinta dias não prejudica a contagem, considerado como termo inicial a data em que divulgada a medida provisória. (RE 168421, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 16/12/1997, DJ 27-03-1998 PP-00018 EMENT VOL-01904-03 PP-00514)

[80] ADI 2213 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/04/2002, DJ 23-04-2004 PP-00006 EMENT VOL-02148-02 PP-00296.

> da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica, em razão do fato de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo. - Nada pode justificar a utilização abusiva de medidas provisórias, sob pena de o Executivo - quando ausentes razões constitucionais de urgência, necessidade e relevância material -, investir-se, ilegitimamente, na mais relevante função institucional que pertence ao Congresso Nacional, vindo a converter-se, no âmbito da comunidade estatal, em instância hegemônica de poder, afetando, desse modo, com grave prejuízo para o regime das liberdades públicas e sérios reflexos sobre o sistema de "checks and balances", a relação de equilíbrio que necessariamente deve existir entre os Poderes da República. - Cabe, ao Poder Judiciário, no desempenho das funções que lhe são inerentes, impedir que o exercício compulsivo da competência extraordinária de editar medida provisória culmine por introduzir, no processo institucional brasileiro, em matéria legislativa, verdadeiro cesarismo governamental, provocando, assim, graves distorções no modelo político e gerando sérias disfunções comprometedoras da integridade do princípio constitucional da separação de poderes. - Configuração, na espécie, dos pressupostos constitucionais legitimadores das medidas provisórias ora impugnadas. Conseqüente reconhecimento da constitucionalidade formal dos atos presidenciais em questão.

O efeito nefasto do uso exorbitante e injustificado das medidas provisórias no equilíbrio do processo legislativo e na relação entre os poderes não passou desapercebido ao relator Ministro Celso de Mello:

> (...) somente no período compreendido entre 1995 e a presente data [abril de 2002], o Presidente da República – entre edições e reedições – promulgou, sozinho, um total de medidas provisórias (em torno de 5.276), total esse equivalente a mais do que o dobro de decretos-leis (precisamente 2.272 decretos) editados pelos generais-Presidentes, ao longo de todo o regime de exceção, que, no Brasil, vigorou entre 1º de abril de 1964 e 15 de março de 1985, (...) numa evidente atestação de que o Chefe do Poder Executivo da União transformou-se, definitivamente, em verdadeiro legislador solitário da República.

3.2.3 – A limitação pela Emenda Constitucional n° 32/01.

A reação do Congresso ocorreu com a promulgação da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, que efetuou relevantes alterações no artigo 62 da Constituição Federal, modificando o desenho institucional das medidas provisórias.

As principais modificações na sistemática das medidas provisórias foram: i) alteração do seu prazo de vigência de 30 (trinta) para 60 (sessenta) dias; ii) possibilidade de apenas uma prorrogação da sua eficácia, por igual prazo de 60 (sessenta) dias; iii) não

sendo votada e não sendo mais prorrogável, a medida provisória perde sua eficácia e validade, desde a sua edição; iv) fica vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo; v) se o Congresso Nacional não editar decreto legislativo regulamentador, até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência se tornarão perenes; vi) introdução de matérias não passíveis de regulação por medida provisória: nacionalidade, cidadania, direitos políticos e partidos políticos; direito eleitoral, direito penal, processual penal e processual civil; organização do Poder Judiciário e do Ministério Público; a carreira e a garantia de seus membros; planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento, créditos adicionais e suplementares de uma forma geral, que visem à detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro, reservada a lei complementar ou já aprovada em projeto de lei votado pelo Congresso e pendente de sanção ou veto do Presidente; vii) instituição de regra específica para a matérias tributária, com a determinação de que medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada; viii) por fim, a regra do trancamento de pauta, tendo em vista que no caso e que a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

Para vários analistas, as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 32/01 não provocaram modificações profundas no sistema político, já que em grande parte foram a formalização de procedimentos que já vinham sendo adotados no trâmite das medidas provisórias, devido a práticas aplicadas no Congresso ou determinações da jurisprudência.

No período de 1988-2021, abrangendo os governos Sarney, Collor, Fernando Henrique Cardoso, Lula, Dilma e Bolsonaro foram editadas 1667 (mil seiscentas e sessenta e sete) medidas provisórias (originárias), que geraram 5.495 (cinco mil quatrocentas e noventa e cinco) reedições, totalizando 7.151 (sete mil cento e cinquenta e uma) edições. No mesmo período, foram editadas 6.480 leis ordinárias, sendo que destas 4.299 (quatro mil duzentas e noventa e nove) foram de iniciativa do Executivo; além de

121 (cento e vinte e uma) leis complementares, 39 (trinta e nove) de iniciativa do Executivo (FILHO, 2021, p. 18-19).

Considerando-se o efeito das alterações promovidas pela Emendas Constitucional nº 32, não se identifica que houve modificação na larga utilização das medidas provisórias como meio do Executivo impor a sua agenda. No período da promulgação da Constituição Federal até a entrada em vigor da nova redação do artigo 62, a média anual de edições de medidas provisórias era de 47,6 (quarenta e sete vírgula seis). A mesma avaliação no período de 2002 a 2019, chega na média anual de 49,8 (quarenta e nove vírgula oito).[81]

No que se refere à divisão temática das medidas provisórias, no período de 2001-2019, tem-se: Política e Administração, 35,88% (trinta e cinco vírgula oitenta e oito por cento), Economia e Tributário, 26,61% (vinte e seis vírgula sessenta e um por cento), Trabalho, previdência e assistência, 7,42% (sete vírgula quarenta e dois por cento), Cidade e Transportes, 5,78% (cinco vírgula setenta e oito por cento), Educação, cultura e esportes, 5,23% (cinco vírgula vinte e três por cento), Outros, 19,8% (dezenove vírgula oito por cento) (MICHÉIAS, 2020, p. 56/57).

O fato de não ter havido alteração no uso intensivo das medidas provisórias, contudo, não autoriza concluir que as alterações do artigo 62 da Constituição não produziram qualquer consequência na dinâmica da sua utilização pelo Executivo e tratamento pelo Legislativo. São relevantes, por exemplo, os efeitos da limitação da prorrogação da medida provisória não apreciada por apenas um novo prazo de 60 (sessenta) dias, acabando com a prática das reedições sucessivas e ilimitadas e também do trancamento da pauta, o que implica na sua necessária apreciação pelo Congresso. Inclusive lhe impondo, a depender da situação, o ônus político da sua rejeição (DA ROS, 2008, p. 187-193).

No campo tributário a obrigação de que a medida provisória que institui ou majora tributo seja convertida em lei no ano em que editada para produzir efeitos no exercício

[81] Os números apresentados foram obtidos pela comparação do número de medidas provisórias editadas até a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 32/01, apresentado por Luciano Da Ros (ROS, 2008, pg. 28) e o número de medidas provisórias editadas no período de 2002 a 2019, informados pelo site do Senado Federal. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/12/29/em-ano-de-pandemia-governo-envia-e-perde-numero-recorde-de-mps.

seguinte trouxe maior segurança e previsibilidade para os contribuintes, rechaçando a prática dos chamados "pacotes tributários" de fim de ano[82].

3.2.4 – Influência das Medidas Provisórias na agenda do Legislativo.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, rapidamente as medidas provisórias se tornaram um dos principais instrumentos utilizados pelo Poder Executivo para a implementação de sua agenda de governo e das políticas públicas a ela vinculadas.

Alterações de grande impacto político, social e econômico foram introduzidas por medidas provisórias. Um exemplo paradigmático é o Plano Real, que alterou profundamente a economia do país, com efeitos em todos os âmbitos da vida nacional e que foi instituído por Medidas Provisórias, caso das MP nº´s 434 e 542, de 27 e 30 de junho de 1994, respectivamente. Entre as medidas provisórias que compuseram a regulação legal do Plano, a MP nº 1.053, de 30 de junho de 1994, somente foi convertida na Lei nº 10.192, de 14 de fevereiro de 2001, após 73 (setenta e três) reedições.

A atribuição de editar medidas provisórias com vigência imediata e força de lei contribuiu fortemente para que o Presidente da República assumisse o protagonismo do processo político nacional, com grande capacidade de impor a sua agenda ao Poder Legislativo.

Ao poder inovar imediatamente no ordenamento jurídico, inclusive vinculando a dinâmica do processo legislativo à apreciação da medida provisória editada, sob pena de trancamento da pauta do Congresso Nacional, o Chefe do Executivo assumiu uma posição de vantagem estratégica na relação com o Legislativo, no que se refere à definição da agenda parlamentar.

A produção teórica da ciência política sobre como as medidas provisórias se inserem no sistema político e na relação entre Executivo e Legislativo é muito extensa,

[82] Um exemplo do total desrespeito à segurança jurídica e ao direito dos contribuintes de planejarem as suas atividades foi a edição da Medida Provisória nº 812, publicada às 19:45 do dia 31/12/94, que caiu num sábado. A referida MP, posteriormente convertida na Lei nº 8.981/95, trouxe importantes alterações no cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), entre estas a limitação da compensação do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL a trinta por cento do lucro líquido de cada exercício. Ao avaliar a constitucionalidade dessa alteração, em face ao princípio da anterioridade tributária, o Pleno de Supremo Tribunal Federal decidiu que "edida provisória que foi publicada em 31.12.94, apesar de esse dia ser um sábado e o Diário Oficial ter sido posto à venda à noite. Não-ocorrência, portanto, de ofensa, quanto à alteração relativa ao imposto de renda, aos princípios da anterioridade e da irretroatividade." (RE 250521, Relator(a): MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 16/05/2000, DJ 30-06-2000). Ressalvada a anterioridade nonagésimal no que se refere à CSLL.

com a defesa de diversas interpretações e pontos de vista. A indicação, explicitação e análise crítica dessas diversas visões dos estudiosos do tema extrapola o objeto desse estudo.

Para fins de simplificação, vamos condensar as visões acadêmicas em dois grandes grupos.

Sobre a inserção das medidas provisórias no sistema político do presidencialismo de coalizão identificam-se duas correntes, defendendo a preponderância do aspecto da ingovernabilidade[83] ou da governabilidade[84]. Para a primeira, o modelo político instituído pela Constituição Federal de 1988, presidencialista, multipartidário e com sistema eleitoral proporcional de lista aberta dificulta a governabilidade, com instituições frágeis e incapazes de tomar decisões no tempo necessário e de qualidade, tendo se valido da apropriação da função legislativa pelo Executivo, via medidas provisórias, como mecanismo principal de busca da governabilidade. Na visão da segunda corrente, o sistema político brasileiro demonstrou a sua funcionalidade e capacidade de construção de sólidas coalizões exatamente devido aos amplos poderes institucionais outorgados ao Chefe do Executivo. Sendo que principalmente as prerrogativas de controle da execução orçamentária e de franquear o acesso dos parlamentares à ministérios, cargos e recursos da administração viabilizariam a consolidação de maiorias no Congresso Nacional. Situação na qual se inserem as medidas provisórias, como forma de delegação dada pelo Legislativo, que permite ao Executivo implementar a sua agenda política, sem que se torne desnecessária a negociação junto aos partidos e parlamentares e a construção de

[83] Na primeira corrente, cite-se: "Na sua edição e aplicação o Executivo tem desprezado todas as normas concernentes a pressupostos, requisitos e objeto da medida provisória. Poucas, das 3.411 MPs editadas, atendem aos pressupostos de relevância e urgência. Muitas foram editadas, sem sua convocação, durante o recesso do Congresso; inúmeras são editadas, em lotes, às vésperas do recesso do Congresso, sem que o mesmo seja convocado extraordinariamente. O presidente da República prorroga impunemente a eficácia de medidas provisórias, reedita medidas provisórias peremptas - inclusive medidas provisórias já rejeitadas pelo Congresso – emenda medidas provisórias, revoga medidas provisórias, por medidas provisórias revoga leis, por medida provisória declara nula e de nenhuma eficácia MP que editara anteriormente, convalida atos praticados sob a égide de medidas provisórias ineficazes, prorroga por decreto prazo estabelecido em medida provisória, interpreta lei com medida provisória, edita MP com infração ao disposto no art. 246 da Constituição, veta lei com medida provisória, utiliza-as para delegar poderes a si mesmo, permitindo-se intervir casuisticamente em todas as matérias de seu interesse." (CUNHA, 1999, p. 35-36)

[84] Sobre a visão de que as medidas provisórias são instrumento de delegação legislativa: "Sendo esse o caso, o Legislativo delegaria poderes legislativos ao Executivo visando a superar problemas de ação coletiva, coordenação e instabilidade das decisões aos quais estaria particularmente sujeito. A delegação visaria, assim, a garantir mais estabilidade às decisões e maior eficiência aos resultados de políticas. Ou seja, a delegação de poderes ao Executivo não impediria o Legislativo de alcançar os objetivos por ele desejados. [...] essa seria talvez a única maneira de alcançar tais resultados. [...] Dito de maneira positiva, poderes legislativos excepcionais nas mãos do Executivo podem propiciar ganhos para o Legislativo e resultar em cooperação entre os dois poderes (FIGUEIREDO; LIMONGI, 1999, p.126).

consensos (JACOBSEN, 2016, p. 34-45).O tema é bastante rico, complexo e comporta a construção de sólidas linhas de interpretação. Mas para o que interessa a presente tese, independentemente do viés adotado, é patente que as medidas provisórias são elementos cruciais para o funcionamento do sistema político brasileiro e direcionam fortemente a forma de atuação do Congresso Nacional.

Na prática, as medidas provisórias têm se constituído em elementos prioritários e privilegiados para que o Executivo possa implementar a sua agenda de governo. A condução da atividade governamental exige não só a formulação de inúmeras normas burocráticas quanto a implementação de grandes políticas públicas, cuja principal forma de introdução tem sido através das medidas provisórias.

A grande capacidade do Executivo de impor a sua agenda ao Congresso Nacional é um fato reconhecido praticamente de forma unânime pelos estudiosos. O que varia efetivamente é a avaliação do que isso implica em termos de funcionamento do sistema político-democrático brasileiro.

É bastante difundida a visão negativa de que o poder de agenda do Presidente da República, no qual se insere a utilização das medidas provisórias para o pautamento do Congresso Nacional, comprometeria o sistema democrático, a separação de poderes e as prerrogativas do Legislativo, que se veria fragilizado e com a função de homologador das medidas governamentais. Nesse sentido:

> A Medida Provisória foi em má hora adotada pela Constituição. A intenção era eliminar o Decreto-lei de triste memória, mantendo a possibilidade de uma legiferação de urgência. Entretanto, a prática revelou de má índole. O comodismo e a problemática (exagerada) do quadro de esfarinhamento partidário o tornaram a forma predileta de 'legiferação pelo Executivo'. Assim, tornou-se um instrumento de concentração de poder, ensejando o abuso e o arbítrio, gerando a insegurança jurídica. (...) Por tudo isso, deve ser eliminado da Constituição, ainda que no contexto de uma revisão global do processo legislativo nela inscrito. (FERREIRA FILHO, (2000, p. 468)

Já outro entendimento, enxerga nas medidas provisórias um mecanismo de gestão da coalizão governamental, em que as políticas introduzidas pelo Executivo estariam de acordo com a agenda da coalizão partidária, sendo muitas vezes pré-acordadas e utilizadas como mecanismo para se evitar que o custo político de medidas mais controversas recaia sobre os legisladores.

> Sendo esse o caso, o Legislativo delegaria poderes legislativos ao Executivo visando a superar problemas de ação coletiva, coordenação e instabilidade das decisões aos quais estaria particularmente sujeito. A delegação visaria, assim, a garantir mais estabilidade às decisões e maior eficiência aos resultados de políticas. Ou seja, a delegação de poderes ao Executivo não impediria o Legislativo de alcançar os objetivos por ele desejados. [...] essa seria talvez a única maneira de alcançar tais resultados. [...] Dito de maneira positiva, poderes legislativos excepcionais nas mãos do Executivo podem propiciar ganhos para o Legislativo e resultar em cooperação entre os dois poderes (FIGUEIREDO; LIMONGI, 1999, p.126).

Na nossa visão, as medidas provisórias são mecanismos que viabilizam a governabilidade tendo em vista o sistema político brasileiro no contexto do presidencialismo vinculado à realidade partidária fragmentada e a dificuldade na construção de projetos de governos sustentados por maiorias parlamentares sólidas. Contudo, houve em vários momentos deturpação na sua utilização com a banalização da edição de edição de medidas provisórias para tratamento de temas que não tinham menor vinculação com as características da urgência e relevância e a prática deletéria da reedição sucessiva de medidas provisórias sem apreciação do Congresso Nacional. As alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 32/01 tornaram o seu uso mais racional e melhoraram a relação entre Executivo e Legislativo.

A complexidade das matérias a serem apreciadas pelo Legislativo, que dificultam a análise pelos parlamentares, decorrente do déficit informacional e capacidade de avaliação de dados econômicos, estatísticos, orçamentários, entre outros, também incentivam o uso das medidas provisórias, que direcionam e dão maior agilidade ao seu tratamento no Congresso Nacional. Conforme destaca Jacobsen:

> A lógica informacional foge da posição unilateral e delegativa (as duas correntes antagônicas) para o fundamento de que os parlamentares não conhecem completamente os resultados das políticas que eles precisam escolher. Os parlamentares não possuem o conhecimento do resultado das políticas públicas a serem implementadas e os custos de buscar tal conhecimento não se mostram viáveis na rotina legislativa que por si só já possui sua complexidade. É o Executivo que possui o conhecimento do assunto, nesse sentido ele é o especialista. De forma que é normal que a maioria do processo legislativo seja de iniciativa do Executivo. Ele detém o poder de agenda por suas próprias características. Conforme Almeida (2014, p. 24), "das leis federais (ordinárias e complementares) aprovadas desde janeiro de 1989 e até o final de 2012, 71% tiveram origem no Executivo". E isso não é privilégio somente da democracia brasileira, justificado no fato de que o Executivo possui uma vantagem informacional. E o Congresso reconhecendo isso, delega

> ao Executivo poderes legislativos com motivação informacional. (JACOBSEN, 2016, p. 53)

Por outro lado, o advento da Emenda Constitucional n° 32/01 demonstra que o abuso no uso das medidas provisórias por praticamente todos os governos pós-Constituição gerou a reação do Legislativo Federal que buscou impor limites, principalmente à prática de serem sucessiva e ilimitadamente reeditadas medidas provisórias não votadas pelo Congresso, perenizando os seus efeitos e dificultando, pela consolidação de relações jurídicas, a sua eventual rejeição.

Mas as alterações promovidas no artigo 62 da Constituição Federal teriam produzido alterações na dinâmica do processo legislativo? A resposta a essa pergunta é fundamental para se entender como se encontra a relação Executivo-Legislativo e a forma como as medidas provisórias influenciam o funcionamento do Congresso Nacional.

Carlos Pereira, Timothy Power e Lucio Rennó avaliaram os efeitos produzidos pela Emenda Constitucional nº 32/01 e demonstraram que se implementaram consequências imprevistas, que consolidaram a situação de troca em que o Congresso Nacional delegou mais poder de agenda ao Executivo em troca de mais capacidade de influência na aprovação ou não das medidas provisórias. (PEREIRA, POWER, RENNO, 2008).

Segundo os pesquisadores, a alteração constitucional foi a reação do Congresso ao fato de que, considerando-se os treze anos posteriores a promulgação da Constituição, 75% (setenta e cinco por cento) das normas produzidas foram de iniciativas do Executivo, num contexto em que os Presidentes editaram 619 (seiscentos e dezenove) medidas provisórias. Ou seja, uma vez por semana, no período de treze anos, os diversos Presidentes invocaram o contexto de "urgência e relevância" para legislar. O objetivo da reforma foi recuperar o poder de agenda do Congresso, limitando as possibilidades materiais de edição de medidas provisórias e acabando com a possibilidade de indefinidas reedições, inserindo também um prazo fixo para que o Congresso analisasse esses atos do executivo.

Ocorre que ao determinar que o Congresso vote as medidas provisórias no prazo de quarenta e cinco dias, sob pena de trancamento da pauta, a alteração constitucional gerou um efeito não pensado: o estímulo ao uso da medida provisória. Isso porque ficou menos atrativo para o Poder Executivo se utilizar do rito legislativo ordinário, já que o

Congresso ficou vinculado a deliberar rapidamente as matérias introduzidas por medidas provisórias.

Por outro lado, deveria haver um efeito desestimulador a vedação da reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. Uma vez que traz para o Executivo o risco de não conseguir a aprovação da medida provisória em cento e vinte dias.

Contudo, destacam os pesquisadores, a capacidade do Executivo de influir no processo legislativo vai além das prerrogativas constitucionais normalmente destacadas (iniciativa legislativa, execução orçamentária, requerimento de urgência), mas envolve também poderes partidários (influência sobre o partido do governo e outros da coalizão). O que se implementa através da capacidade do governo de liberar recursos e distribuir cargos ministeriais e de primeiro e segundo escalação. Prerrogativas que dotam o Presidente da República de grande influência junto aos partidos e às suas principais lideranças, além da sua capacidade de influenciar na eleição dos Presidentes das duas Casas parlamentares e dos demais membros das mesas diretoras, bem como na indicação dos membros das Comissões parlamentares e dos relatores dos projetos mais importantes.

Em outro sentido, a impossibilidade de reedição indefinida alterou a estratégia do Executivo. Antes da reforma, não havia preocupação na conversão em lei das medidas provisórias, bastava a inércia do Congresso para que o governo lograsse êxito no objetivo de manter as suas políticas em vigor. Com o prazo máximo de vigência de cento e vinte dias das medidas provisórias, o Poder Executivo teve que assumir o ônus de conseguir que os parlamentares apreciem rapidamente as medidas provisórias enviadas. Pelo lado dos legisladores, implicou em menos tempo para análise, debate e negociação no trâmite legislativo. Esse contexto, trouxe um novo componente na dinâmica de funcionamento do Congresso Nacional, o bloqueio da agenda parlamentar por medidas provisórias pendentes de votação. O que gerou por consequência o expressivo aumento do percentual de medidas provisórias deliberadas, como forma de se evitar a paralização da atividade parlamentar. Antes da reforma, informam os pesquisadores, o percentual era de 43% (quarenta e três por cento), já no período de 2001-2005, essa taxa subiu para 79% (setenta e nove por cento).

Os pesquisadores destacam, em suas conclusões, que com a alteração constitucional o Executivo se tornou mais dependente da coalizão e das negociações junto ao Congresso para fazer valer a sua agenda legislativa. Mas por outro lado, o Congresso Nacional ficou ainda mais pautado Executivo, com uma postura mais reativa ao que lhe

enviado através de medidas provisórias. Uma mudança mais profunda, visando a recuperação do poder de agenda do Congresso deveria outorgar ao Congresso Nacional a capacidade de definir o desenrolar do processo legislativo, a chamada "ordem do dia".

A forma como as medidas provisórias funcionam como instrumento com maior ou menor eficácia no direcionamento da agenda do Congresso Nacional está inserida no contexto macro do presidencialismo de coalizão. A sua maior eficácia está atrelada à capacidade de cada governo de construir a sua coalizão de governo. Quanto mais sólida e disciplinada a coalizão, maior o incentivo à utilização das medidas provisórias, tendo em vista o atual contexto de uma reedição apenas e o trancamento da pauta após o transcurso de quarenta e cinco dias do seu recebimento pelo Congresso.

3.3 - A participação da tecnoburocracia tributária e financeira na elaboração da legislação tributária federal.

Uma das características que marcam o processo legislativo na pós-modernidade é a denominada "governamentalização" da produção normativa, que se caracteriza pelo crescimento exponencial da elaboração de normas jurídicas pelo Poder Executivo. Essa descentralização da atividade de introdução de novas normas no ordenamento jurídico, em detrimento da atividade do Poder Legislativo, tem provocado questionamentos sobre uma crise do sistema de repartição dos poderes, prevista no artigo 2º da Constituição de 1988, e do próprio conceito de lei, enquanto norma de conduta decorrente da vontade da maioria, expressa pelo Poder Legislativo, segundo o regular processo legislativo (CLÈVE, 2011).

Trata-se de realidade que vem confirmar que o conceito clássico de tripartição de poderes, cuja origem remonta ao século XVIII, não mais é factível, na dinâmica da vida moderna, considerando-se as últimas décadas do século XX e as primeiras do século XXI, marcadas pelo enorme avanço tecnológico e pela globalização econômica, tecnológica e cultural.

O mito liberal da suficiência da lei, enquanto meio regulador da vida em sociedade, encontra-se superado, tendo em vista a sua insuficiência para lidar com a complexidade da vida social e a necessidade da atividade parlamentar e governamental de lidar e conciliar da melhor maneira possível a cada vez mais crescente plêiade de diversos e conflitantes interessantes existentes no seio da sociedade, a partir da construção de maiorias cambiantes (OTERO, 2003, p. 198).

O desenvolvimento das atividades econômicas e do contexto social trouxeram como contrapartida o aumento das demandas a serem atendidas ou reguladas pelo Estado, o que modificou o modo de produção legislativa e a relação dos Poderes Executivo e Legislativo. O Legislativo, devido a diversos motivos, como a maior morosidade do seu procedimento de análise e deliberação, a tomada colegiada de decisões e os desafios na análise e deliberação de questões que demandam conhecimentos técnicos especializados, tem maior dificuldade de fazer frente às demandas de normatização. Em paralelo à assunção de parte relevante da tarefa legislativa pelo Executivo, os legislativos modernos buscam meios de superar os desafios e dificuldades no exercício da sua atividade, através do uso de especialistas, internos e externos, o que abre flanco para atuação de lobbies, que alimentam os legisladores de informações e dados, nem sempre confiáveis (CLÈVE, 2000, p. 53).

Gomes Canotilho, constitucionalista português, considera contextualmente justificável o cenário do que ele denomina de expansão da "legislação governamental":

> (...) em casos de urgência e necessidade", devemos ter serenidade bastante para reconhecer que as disfunções do procedimento legislativo parlamentar (temporais, políticas, técnicas) aliadas à complexidade, dinamicidade e até instantaneidade das soluções regulativas, são suficientes para justificarem, prima facie, a intensificação da prática de actos com valor legislativo adaptados pelos diferentes governos dos vários sistemas constitucionais. (CANOTILHO, 2002, p. 64)

No campo tributário, a hiperatividade normativa do Executivo brasileiro é uma realidade indiscutível[85]. A Administração Federal edita, em profusão, diversos tipos de normas tributárias[86], o que contribui para o excesso de complexidade do nosso sistema de tributação[87].

A produção legislativa do Poder Executivo federal ocorre em diversos contextos e com diferentes graus de eficácia normativa. A forma mais ostensiva e relevante se dá

[85] DE LEÓN. Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988. **IBPT**, [s.d.]. Disponível em: https://ibpt.com.br/brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-54-milhoes-desde-a-constituicao-de-1988/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[86] R7. Brasil cria, em média, 46 novas regras de tributos a cada dia útil. **IBPT**, [s.d.]. Disponível em: https://ibpt.com.br/brasil-cria-em-media-46-novas-regras-de-tributos-a-cada-dia-util/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[87] SEMINÁRIO sobre direito tributário é marcado por críticas ao excesso de normas. **IABNews**, fev. 2019. Disponível em: https://www.iabnacional.org.br/noticias/seminario-sobre-direito-tributario-e-marcado-por-criticas-ao-excesso-de-normas. Acesso em: 31 jan. 2023.

pelo exercício de poderes legislativos próprios outorgados pela Constituição Federal, caso das medidas provisórias (artigo 62 da Constituição de 1988) e da prerrogativa de alterar por Decreto as alíquotas dos impostos de Importação (II), Exportação (IE), sobre Produtos Industrializados (IPI) e Operações Financeiras (IOF), nos termos do § 1º do artigo 153 da Constituição de 1988.

Além da produção de normas *stricto sensu*, o Executivo altera o sistema legal tributário através, também, de intensiva produção de normas infralegais, a maioria de natureza regulamentadora, via Decretos, Portarias, Instruções Normativas e congêneres. O artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN) elenca como sendo normas tributárias complementares às leis, aos tratados, convenções internacionais e aos decretos: os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativa e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Município. No âmbito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), os Convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal tem relevante papel normativo, constituindo em um âmbito normativo específico, extremamente complexo e dinâmico.

Não sendo raro que através desse tipo de norma a Administração extrapole a sua competência de regulamentar a aplicação das leis tributárias e acabe por efetivamente normatizar e inovar no ordenamento jurídico. Distorção e abuso de competência que ocorre, com inaceitável regularidade, através da edição de atos administrativos interpretativos, como Atos Declaratórios Interpretativos e Soluções de Consulta Fiscal que muitas vezes têm como inconfessável objetivo delimitar conteúdo de leis aos interesses próprios da administração.

3.3.1 - Exemplo de inovação jurídica por ato pretensamente interpretativo da Receita Federal.

Existem vários exemplos de pretensos atos regulamentares ou interpretativos, através dos quais a Receita Federal buscou restringir o alcance de normas tributárias editadas pelo Congresso Nacional.

A Solução Cosit n° 151, de 14 de meio de 2019[88], é retrato de situação em que a Receita Federal, através de resposta à Consulta de contribuinte, introduziu novo requisito para instituto jurídico não previsto na legislação de regência. No caso, para a configuração do chamado "prêmio meritocrático", instituído pela Lei nº 13.467/17 ("reforma trabalhista"), com o inconfessado objetivo de limitar e dificultar a possibilidade de adoção desse instrumento de remuneração pelos empregadores.

A Lei nº 13.467/17[89] instituiu a figura do "prêmio meritocrático", através da alteração dos §§ 2º, 3º e 4º do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e também do art. 28, § 8º, "a", e § 9º, "z" da Lei nº 8.212/91 sendo que a sua principal característica, e meio de incentivo de seu pagamento pelas empresas, é a exclusão do valor correspondente do salário-de-contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O artigo 457, § 2º da CLT atualmente dispõe que:

> As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.

Já o parágrafo 4º do mesmo artigo conceitua prêmio como sendo "as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades."

Contudo, ao editar a Solução Cosit n° 151/19, a Receita Federal vinculou à configuração de pagamento de prémio meritocrático ao cumprimento de requisito não constante da lei e que também não figura na sua regulamentação pelo artigo 58 da Instrução Normativa nº 971/19, ao consignar que os prêmios excluídos da incidência das contribuições previdenciárias: não poderão decorrer de obrigação legal ou de ajuste

[88] BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta COSIT nº 151, de 14 de maio de 2019. Contribuições Sociais Previdenciárias. Não Incidência. Prêmio por desempenho superior. Reforma Trabalhista. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100859.

[89] BRASIL. Lei nº 13.547, de julho de 2017. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis n º 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Diário Oficial da União, 14 de julho de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm.

expresso, o que na visão do Fisco descaracterizaria a ocorrência de liberalidade do empregador.

Ao vedar a prévia pactuação entre empregador e empregado do pagamento do "prêmio meritocrático", a Receita Federal incluiu vedação que não consta do texto da lei que instituiu essa forma de remuneração e limitou as possibilidades de utilização. O que, na prática, implicou em busca de alteração do conteúdo normativo que é contrária aos objetivos do legislador[90], de afastar da remuneração salarial e do salário-de-contribuição o prêmio de desempenho previamente ajustado.

No §4º do artigo 457 está previsto que o pagamento do prêmio decorrerá de "liberalidade" do empregador, mas não está consignado que essa "liberalidade" não pode ser anteriormente formalizada. Pelo contrário, como o objetivo da alteração legislativa é incentivar a produtividade e a meritocracia, o caráter indutor do "prêmio meritocrático" pressupõe ou, pelo menos, justifica a sua prévia pactuação, via a instituição de política de premiação pela empresa.

O próprio Poder Executivo reconheceu o equívoco da interpretação da Receita Federal, ao buscar, através da Medida Provisória nº 905, de 11 de novembro de 2019, positivar determinação em sentido contrário, com a consignação em texto de lei[91] de que "as regras para a percepção do prêmio devem ser estabelecidas previamente ao pagamento. "

---

[90] PROJETO DE LEI 6.787, DE 2016 - Altera o DL 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho, e a lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, para dispor sobre eleições de representantes dos trabalhadores no local de trabalho e sobre trabalho temporário, e dá outras providências. Autor: PODER EXECUTIVO Relator: deputado ROGÉRIO MARINHO(...) Art. 457 A jurisprudência dos tribunais trabalhistas entende que benefícios pagos com liberalidade pelo empregador integram o salário do empregado, sobre ele incidindo encargos trabalhistas e previdenciários. A nossa intenção com a mudança proposta ao art. 457 é a de permitir que o empregador possa premiar o seu funcionário sem que isso seja considerado salário. É o caso, por exemplo, de reclamações comumente ajuizadas em que se requer a incorporação ao salário de um prêmio por vendas - uma viagem ou determinado objeto. O efeito concreto disso é a retração do empregador, que evita conceder esses prêmios sob o risco de vê-los incorporados ao salário, caracterizando um claro prejuízo aos empregados. Além disso, acrescentamos uma definição do que é prêmio de forma a sanar as inúmeras divergências jurisprudenciais e doutrinárias existentes e que dificultam o pagamento desse tipo de liberalidade.

[91] "Art. 5º-A. São válidos os prêmios de que tratam os § 2º e § 4º do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1943, e a alínea "z" do § 9º do art. 28 desta Lei, independentemente da forma de seu de pagamento e do meio utilizado para a sua fixação, inclusive por ato unilateral do empregador, ajuste deste com o empregado ou grupo de empregados, bem como por norma coletiva, inclusive quando pagos por fundações e associações, desde que sejam observados os seguintes requisitos: I - sejam pagos, exclusivamente, a empregados, de forma individual ou coletiva;II - decorram de desempenho superior ao ordinariamente esperado, avaliado discricionariamente pelo empregador, desde que o desempenho ordinário tenha sido previamente definido; III - o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores seja limitado a quatro vezes no mesmo ano civil e, no máximo, de um no mesmo trimestre civil; IV - as regras para a percepção do prêmio devem ser estabelecidas previamente ao pagamento; e V - as regras que disciplinam o pagamento do prêmio devem permanecer arquivadas por qualquer meio, pelo prazo de seis anos, contado da data de pagamento."

A Medida Provisória nº 905/19 foi revogada pela Medida Provisória nº 955/20[92], sem votação pelo Congresso Nacional, devido ao caráter polêmico de sua principal inovação, o chamado Contrato de Trabalho "Verde Amarelo". Na prática tributária, identifica-se que o posicionamento da Receita Federal tem tido eficaz caráter limitador do direito à instituição do "prêmio meritocrático", com o desestímulo das empresas da sua adoção, uma vez que na lógica da gestão empresarial de pessoas não faz sentido o pagamento desse tipo de premiação sem prévia pactuação com os empregados.

Esse caso é ilustrativo de como a relativa autonomia de órgãos técnicos da administração pública pode provocar situações em que o seu posicionamento se apresente dissociado da visão do próprio Executivo, mais voltado à busca da consecução dos seus projetos políticos.

3.3.2 - A tecnoburocracia e a matéria tributária.

O tema da relação entre burocracia e política tem sido objeto de diversos estudos no campo da Ciência Política e do Direito (especialmente do Direito Administrativo), tendo em vista o seu caráter estruturante na definição do processo de governo, notadamente no presidencialismo.

Maria Rita Loureiro e Fernando Luiz Abrucio, ao se debruçarem sobre essa especial relação, destacam o equívoco comum em análises que estabelecem uma divisão estanque entre o comportamento do corpo burocrático – que seria de padrão técnico e meritocrático – e dos agentes políticos – de padrão atécnico e clientelista, como se a atuação da burocracia não estivesse vinculada a interesses e seria sempre em prol do "interesse público" e delimitada pela "técnica". Pelo contrário, destacam os pesquisadores, a avaliação deve sempre considerar que não existem decisões "neutras", já que mesmo vinculadas a análises técnicas, sempre implicam em tomada de decisão sobre caminhos possíveis, com diferentes impactos sobre a sociedade. Por isso não seria correta a visão dicotômica de que o ator político exclusivamente governa (executa atos de natureza política) e o burocrata apenas administra. O contexto atual é de cada vez maior burocratização da política e politização da burocracia, implicando na estratégia e

[92] BRASIL. Medida Provisória nº 955, de 20 de abril de 2020. Revoga a Medida Provisória nº 905, de 11 de novembro de 2019, que institui o Contrato de Trabalho Verde e Amarelo e altera a legislação trabalhista. Diário Oficial da União, de 20 de abril de 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Mpv/mpv955.htm.

discurso híbridos desses grupos, com os políticos cada vez mais justificando sua atuação em argumentos técnicos e os burocratas privilegiando o aspecto político no cálculo e definição da sua forma de atuação (LOUREIRO; ABRUCIO, 1999, p. 69-70).

Como, no presidencialismo, a definição de cargos de primeiro e segundo escalão é uma das principais ferramentas de governo, existe um intricado e desafiador jogo de poder, no qual o Presidente deve equilibrar o imperativo de construção de uma sólida coalizão partidária, que parte muito da distribuição de cargos para as lideranças, com a necessidade de indicação de nomes com capacidade técnica e de confiança para os cargos mais estratégicos da Administração Pública.

Os cargos mais importantes no Ministério da Fazenda (ou da Economia, no caso do Governo Jair Bolsonaro[93]) e da Receita Federal, apesar de não estarem imunes à interferência política, costumam ser destinados a pessoas cuja capacidade técnica é reconhecida pelo Executivo. Inclusive, existe uma elite no alto funcionalismo federal que, por ser detentora de conhecimentos específicos e experiência no seu âmbito de atuação, costuma sempre estar ocupando cargos comissionados na Esplanada dos Ministérios, mesmo em diferentes governos. Nessa situação, existe a adaptação da sua atuação à ideologia política e receituário técnico que se tornaram hegemônicos no governo da ocasião.

O cargo de Ministro da Fazenda tem sido, com mais frequência, direcionado a pessoas que aliam o conhecimento técnico necessário à gestão dos temas inerentes à sua função, à sua compatibilidade ideológica com o Chefe do Executivo e ao seu programa de governo.

Esse previsível alinhamento ideológico do alto escalão do Ministério da Fazenda e sua maior "blindagem" às ingerências políticas da coalizão (tendência a maior estabilidade e permanência nos cargos) tem impacto na sua capacidade de produzir proposições legislativas que são encampadas pelo Executivo, seja constando de Medidas Provisórias ou de projetos de Emendas Constitucionais, leis complementares ou ordinárias enviadas ao Congresso Nacional.

[93] O Ministério da Economia foi instituído pela Medida Provisória n. 870/2019, editada em 1º de janeiro de 2019, posteriormente convertida na Lei n. 13.844/2019, e absorveu as funções dos anteriores Ministérios da Fazenda, Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, Indústria, Comércio Exterior e Serviços e do Trabalho. A referida lei foi revogada pela Medida Provisória n. 1.154, de 1º de janeiro de 2023, que instituiu a nova organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, com a reinstituição e criação dos Ministérios da Fazenda, Planejamento e Orçamento; Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços; Trabalho e Emprego.

Esse contexto é destacado por Pedro Ribeiro e Natalia Poiatti, a partir da análise empírica da produção legislativa proveniente dos Ministérios no período de 2000 a 2015:

> Fatores pessoais dos ministros e a proximidade ideológica com a presidência da república, porém, têm uma magnitude de associação mais elevada em relação ao desempenho dos ministérios federais. Quanto maior for a distância ideológica entre partidos e presidente e ministros, menor será a capacidade de produção legislativa dos ministérios. A experiência legislativa de ministros, usada para abordar a dimensão pessoal, tem efeito positivo na produção legislativa ministerial. Embora as trocas afetem os cargos mais elevados das pastas, podendo comprometer projetos em andamento, servidores federais concursados têm menos chances de serem substituídos. O estável e qualificado funcionalismo federal ameniza os efeitos negativos advindos das trocas ministeriais, o que confere às variáveis políticas e pessoais um peso mais significativo na capacidade dos ministérios de formular propostas legislativas e afetar a agenda de políticas públicas no Brasil. (RIBEIRO; POIATTI, 2022, p. 2)

O tema tributário, devido à grande especificidade que a matéria envolve, implicado ser comum determinada proposição legislativa envolver a análise de questões jurídico-tributárias, contábeis, financeiras e setoriais, é bastante propício à ação do Poder Executivo como grande mentor intelectual e direcionador da produção legislativa pelo Congresso Nacional.

Ou seja, além da sua produção legislativa direta, a participação do Executivo na elaboração da norma tributária é ainda mais ampla, tendo em vista que parcela relevante dos projetos de alteração da legislação tributária apresentadas por partidos e parlamentares da coalizão tem sua autoria intelectual no Poder Executivo, com a sua elaboração engendrada pela tecnoburocracia, notadamente do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal.

Além disso, a participação da tecnoburocracia no trâmite das mais importantes proposições legislativas em matéria tributária é bem destacada, fazendo o papel de fonte de informações técnicas para os parlamentares e de atores de convencimento no sentido do seu entendimento e interesses na sua aprovação, não aprovação ou modificação.

Esse contexto que permeia o processo legislativo em matéria tributária repercute na visão negativa que parcela importante da doutrina jurídica tributária tem sobre a atuação do Poder Legislativo na produção de normas referentes à tributação.

Onofre Batista Júnior afirma que é pequeno ou praticamente nulo o poder de decisão do Congresso Nacional sobre a produção das normas tributárias. Como a maioria dos parlamentares não possuem conhecimento jurídico ou técnico fiscal, o Congresso não

configuraria um ambiente apto a aprofundar as questões tributárias, normalmente dotadas de considerável complexidade técnica. O que resultaria que a tecnoburocracia assume o domínio decisório, tomando as principais deliberações acerca das proposições legislativas tributárias. Os projetos chegariam ao Legislativo já formatados e os parlamentares somente contribuiriam com pequenas modificações, devido a interesses específicos dos quais assumem a defesa, não ocorrendo qualquer interferência significativa dos congressistas na sua aprovação ou reaprovação (BATISTA JÚNIOR, 2003, p. 419).

Sérgio André Rocha, por sua vez, classifica o processo legislativo tributário de opaco. Na sua visão, prevalece um cenário em que toda a transparência e possibilidade de participação da sociedade civil é uma concessão do Poder Público, feita de forma discricionária (verdadeiro favor), de acordo com a sua vontade e àqueles que bem entender. O próprio Poder Legislativo está alijado do processo legislativo fiscal brasileiro, ao ter se transformado em mero órgão de chancela das Medidas Provisórias editadas pelo Executivo, que se utiliza sem pudor da prerrogativa de trancar a pauta do Congresso e direcionar o planejamento dos trabalhos legislativos (ROCHA, 2014).

Bernardo Moreira, por sua vez, identifica que esse estado de coisas implica em déficit democrático da lei tributária, que deixa de representar a vontade da maioria para expressar a vontade dos técnicos do governo. Resultado da prevalência do argumento técnico, que como instrumento de poder e mecanismo de dominação, impondo a sua vontade no campo político, esvaziando a participação dos representantes eleitos e despolitizando as decisões. (MOREIRA, 2021, p. 30-32)

A tese de doutorado de Bernardo Moreira, aprovada com louvor em 2022, na Faculdade de Direito da UFMG, é um importante exemplo da recente preocupação da doutrina tributária com os estudos voltados à Ciência da Legislação. O seu estudo sobre o Devido Processo Legislativo é uma grande contribuição para a doutrina e, também, para que se avaliem e implementem medidas concretas visando o aprimoramento no processo legislativo tributário no sentido da sua maior democratização. Compartilhamos de várias de suas visões, com relação às falhas do processo legislativo, que estarão explicitadas nessa tese e a necessidade de que haja efetiva participação da sociedade no debate das proposições legislativas. No que se refere ao processo legislativo tributário federal, apesar de reconhecermos a preponderância do poder de agenda do Executivo, temos uma visão que a dinâmica é mais complexa, no contexto do presidencialismo de coalisão e na perspectiva da escolha racional dos legisladores. Principalmente em proposições tributárias que impliquem em mudanças mais substanciais do sistema tributário, que

envolvam interesses diversos, visualizamos que a atuação do Congresso Nacional é destacada, não sendo mero homologador da vontade do Executivo de ocasião. Nessas situações entram em cena diversos atores com poderes relevantes, como os grupos de interesses organizados, os entes federados (Estados e Municípios) e os interesses da própria coalizão governista.

Por outro lado, apesar da visão negativa do processo de produção das normas tributárias ser disseminada no meio jurídico e na própria sociedade, faltam estudos mais aprofundados sobre como efetivamente se dá a participação da tecnoburocracia financeira-tributária na elaboração das normas tributárias e qual é o seu real grau de influência no funcionamento do Congresso Nacional.

Como tecnoburocracia se entende o aparato burocrático estatal, notadamente o seu corpo de funcionários especializados, que detém o controle das atividades produtivas e do planejamento estratégico do Estado. Caracteriza-se por deter o domínio da informação, via saber técnico, o que lhe viabiliza o controle de determinados núcleos das atividades estatais, que ficam em maior ou menor grau imune da ingerência e pressões da classe política (ALMEIDA, 2003, p. 4).

O Estado, nas modernas democracias ocidentais, apesar de ser parte essencial do capitalismo, seja de qual feitura, não é uma entidade puramente capitalista, tendo em vista a sua constituição baseada numa complexa organização burocrática. Apesar de seguir a lógica do capital, estabelecendo as condições gerais para o seu funcionamento, a característica principal do Estado é o seu caráter tecnoburocrático ou organizacional. Enquanto aparelho burocrático, a organização estatal trabalha com relativa autonomia em face do capital, uma vez que a tecnoburocracia é uma classe social situada dentro do Estado, que possui interesses e objetivos próprios, influenciando o modo de operar do Estado de dentro para fora. Havendo o risco, inclusive, de que a relativa autonomia de atuação de tecnoburocracia e o direcionamento segundo interesses e objetivos próprios, a distancie da sociedade civil e do princípio democrático (PEREIRA, 2001, p. 15-17).

Essa visão de relativa autonomia da tecnoburocracia, na nossa visão, é pertinente à elite do funcionalismo público, caso da magistratura, Ministério Público Federal, Auditores da Receita Federal e alto escalão das Forças Armadas, principalmente, que possuem remunerações muito acima da média salarial dos trabalhadores brasileiros, estabilidade e sistema próprio de aposentadoria. O que lhes traz um contexto específico, dissociado da realidade da grande maioria da população, com interesses próprios e a

construção de uma ideologia muitas vezes elitista e centrada numa visão de meritocracia que lhes diferenciaria das demais categorias de trabalhadores.

A tecnoburocracia busca legitimar a sua atuação com base em propalada neutralidade, baseada na técnica e na busca do interesse público, o que não corresponde à realidade, tendo em vista que a ação estatal é resultado do embate dos diversos interesses existentes na sociedade e a correlação das forças econômicas, políticas e sociais.

Os órgãos mais diretamente vinculados à elaboração das políticas tributárias do Governo Federal, o Ministério da Fazenda e a Secretaria da Receita Federal, são tradicionalmente considerados órgãos de elite da administração federal, compostos em sua grande parte por funcionários de carreiras, com grande capacidade técnica e especialização funcional.

Apesar de não estarem imunes às pressões políticas, os indicados para os seus cargos de comando tendem a ser escolhas pessoais do Presidente da República, influenciado pelo seu círculo mais próximo – o chamado "núcleo duro" do governo. Essa certa "blindagem" decorre da natureza institucional e do componente técnico da sua atividade - política econômico-fiscal, vinculada ao binômio arrecadação-controle de gastos - que se diferencia do jogo político. O que implica que não raramente hajam embates entre a racionalidade técnico-burocrática e a racionalidade política, que contrapõe o aparato do Ministério da Fazenda, como guardião do ajuste fiscal, e os interesses de outros ministérios e lideranças da coalizão política que pressionam politicamente para aumentar os gastos públicos e abocanhar mais recursos para o atendimento das demandas políticas e clientelistas.

A administração pública tem como uma de suas estratégias de atuação a criação de ilhas de racionalidade e de especialização técnica, que estariam em maior ou menor grau salvaguardadas das ingerências do clientelismo político, o que é denominado "insulamento burocrático". Apesar da justificativa de proteção do caráter técnico dessas organizações da tecnoburocracia contra as tradicionais demandas burocráticas e políticas, também se visualiza o risco de insulamento gerar uma visão de que a atuação técnico-burocrática seria um fim em si mesmo. Com a exclusão da possibilidade de sua atuação estar aberta a receber influências de demandas da sociedade civil e das organizações representativas, não só os partidos políticos, mas também sindicatos, associações profissionais e representações empresariais (NUNES, 2017, p. 53-57).

É justificável que o Poder Executivo, através de seus órgãos técnicos, tenha papel ativo na proposição de alterações e inovações na legislação tributária, já que se trata de

parcela extremamente importante e estratégica da atividade governamental, tendo em vista a sua função precípua de obter recursos financeiros para o custeio das mais diversas atividades de responsabilidade do governo. Não bastando, é um dos meios mais importantes de intervenção do Estado na economia e na própria sociedade, através da função extrafiscal da tributação, que se insere prioritariamente no desenho de qualquer política de desenvolvimento econômico e social.

Além disso, a própria natureza da legislação tributária, que trabalha com variáveis econômicas, conceitos jurídico-contábeis e demanda a análise de índices, dados e informações, inclusive para o desenho de projeções das alterações legislativas, demanda participação relevante dos órgãos técnicos governamentais na elaboração de proposições legislativas em matéria tributária.

Os órgãos técnicos do Executivo desempenham, também, papel de interlocução com a sociedade, especialmente com os setores empresariais, no debate e aprimoramento prévio de propostas de alteração da legislação tributária que estão sendo gestadas no Executivo.

Esse cenário, contudo, não implica necessariamente que o processo legislativo tributário tenha a participação dos parlamentares relegada a segundo plano. A edição de uma lei tributária exige a avaliação e o debate democrático no âmbito do Congresso Nacional, para que sejam analisados não apenas o contexto de justificativa técnica e conveniência em face de interesses empresariais, mas principalmente a conformidade da proposta aos princípios e objetivos do sistema constitucional tributária, da razoabilidade e dos efeitos do que está sendo proposto.

Somente através do amplo e livre debate parlamentar, uma proposição legislativa pode ser analisada e avaliada pelos diversos grupos sociais afetados, com a oportunização a todos de apresentar seus argumentos e dialogar com os legisladores. O que infelizmente não ocorre no processo legislativo da maioria das proposições legislativas tributárias mais importantes.

A vinculação de determinada proposição aos interesses da justiça fiscal e da sociedade não decorre direta e obrigatoriamente de eventual justificação técnica ou de conformidade da proposta à ideologia ou política econômica defendida pelas forças políticas que estão postas na direção do Poder Executivo.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal é normalmente identificável a dicotomia entre a orientação dada pelos ocupantes dos seus cargos de direção, principalmente do Secretário da Receita, mais vinculados às estratégias e prioridades da

equipe econômica de ocasião, e a postura ideológica mais consistente dos auditores fiscais, considerando a sua representação por entidades como a Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) e o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDFISCO).

O Secretário da Receita Federal tem importante papel na defesa das propostas tributárias do Executivo, funcionando como um "validador" técnico junto à mídia, representações empresarias, partidos políticos e legisladores[94].

Já as entidades representativas dos auditores fiscais têm forte atuação na defesa de uma tributação mais justa e solidária, com a produção de documentos a respeito de temas como reforma da renda, tributação progressiva, distribuição social da carga tributária e regras anti-evasão, entre outros. Um exemplo é o livro "A Reforma Tributária Necessária - Diagnóstico e Premissas", organizado pela ANFIP e pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO). Obra coletiva, fruto do trabalho de mais de quarenta especialistas, inserida no movimento "Reforma Tributária Solidária – Menos Desigualdade, Mais Brasil"[95], que se apresenta "Com ideias viáveis e adequadas à realidade brasileira, este documento traz alternativas que vão ao encontro de propósitos como equidade, progressividade e capacidade contributiva." (ANFIP; FENAFISCO, 2018).

---

[94] Um exemplo recente foi defesa pela Receita Federal, no governo Jair Bolsonaro, da proposta de reforma do Imposto de Renda apresentada ao Congresso Nacional pelo Executivo (Projeto de Lei nº 2.337/21, que em maio de 2022, após a sua aprovação na Câmara dos Deputados se encontra paralisada no Senado Federal.

VERDÉLIO, Andreia. Proposta de reforma do IR prevê taxa de 20% sobre lucros e dividendos. **Agência Brasil**, jun. 2021. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-06/proposta-de-reforma-do-ir-preve-taxa-de-20-sobre-lucros-e-dividendos. Acesso em: 31 jan. 2023.

OTTA, Lu Aiko; GRANER, Fabio. Receita diz que é equivocado somar cobrança do IRPJ à alíquota que incidirá sobre dividendos. **Valor Econômico**, jun. 2021. Disponível em: https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/06/29/tostes-critica-soma-de-irpj-com-dividendos-mas-ressalta-que-brasil-estara-alinhado-a-ocde.ghtml. Acesso em: 31 jan. 2023.

QUINTINO, Larissa; IRAJÁ, Victor. A conta da Receita para justificar a alta súbita na alíquota de dividendos. **Veja**, jul. 2021. Disponível em: https://veja.abril.com.br/economia/a-conta-da-receita-para-justificar-a-alta-subita-na-aliquota-de-dividendos/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[95] O Movimento "Reforma Tributária Solidária – Menos Desigualdade, Mais Brasil" teve as suas propostas consolidadas no "Documento Síntese", foi apresentado na Câmara dos Deputados, trazendo propostas com o objetivo de alterar o sistema tributário e solucionar a crise fiscal brasileira sem aumento de impostos ou políticas de austeridade. Os partidos de esquerda, PCdoB, Rede Sustentabilidade, PSB, PT, PDT e PSOL têm se manifestado em favor dessas propostas alternativas às consolidadas nas PEC´s nº 45 e 110.

Fenafisco. Lançamento da Reforma Tributária Solidária une líderes de mais de 10 partidos na Câmara dos Deputados. **Fenafisco**, jun. 2021. Disponível em: https://fenafisco.org.br/26/04/2018/lancamento-da-reforma-tributaria-solidaria-une-lideres-de-mais-de-10-partidos-na-camara-dos-deputados/. Acesso em: 31 jan. 2023.

DRUMMOND, Carlos. Seis partidos se unem em contraproposta de reforma tributária. **Carta Capital**, out, 2019. https://www.cartacapital.com.br/economia/seis-partidos-se-unem-em-contraproposta-de-reforma-tributaria/. Acesso em: 31 jan. 2023.

Essas entidades têm forte atuação política junto ao Congresso Nacional, não só em temas de interesse da sua carreira e atuação funcional, mas também no trabalho de convencimento dos parlamentares sobre proposições legislativas tributárias em andamento na Câmara do Senado Federal, tendo em vista a sua visão do sistema tributário nacional e das medidas de alteração normativa que defendem, como aquelas referentes à alteração do sistema de tributação da renda estruturadas pelo SINDIFISCO[96] e que abarcam o retorno da tributação pelo IRRF (Imposto de Renda das Pessoas Físicas) dos valores recebidos a título de lucros e dividendos[97]. Também tiveram forte atuação no combate de propostas vinculadas às reformas da previdência[98] e do sistema de pagamentos de precatórios[99], entre outras.

A avaliação da participação dos parlamentares na análise das proposições legislativas tributárias, que na maioria das vezes são advindas do Poder Executivo, não pode desconsiderar as características dessa matéria. Um ponto importante, é o caráter técnico que demanda a efetiva e profunda análise das proposições tributárias, o que dificulta a avaliação dos legisladores ou o seu interesse em se debruçar sobre os dados técnicos e jurídicos, inclusive porque isso demanda o dispêndio de recursos (movimentação da assessoria parlamentar, por exemplo) energia e tempo.

A temática tributária traz consigo elevados custos para participação efetiva no seu processo de análise, discussão e deliberação e, por outro lado, os resultados positivos das alterações tributárias costumam ocorrer no médio prazo e não são de tão fácil identificação, o que dificulta a apropriação individual pelo parlamentar (em termos de ganhos eleitorais ou de exposição positiva na mídia). Contexto que muitas vezes induz o legislador médio (aquele que não ocupa posição de liderança ou de relator da proposição) a se desinteressar por uma atuação mais efetiva no processo legislativo ou a vincular a sua atuação na defesa de alterações tópicas (muitas vezes em patrocínio de interesses

[96] Sindifisco Nacional. Propostas de alterações da tributação sobre a renda. **ConJur**, [s.d.]. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/sindifisco-nacional-propoe-tributacao.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

[97] RODAS, Sérgio. Sindifisco defende tributação de lucros e dividendos e fiscalização mais rigorosa. **ConJur**, jul. 2021. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2021-jul-08/sindifisco-nacional-defende-tributacao-lucros-dividendos#:~:text=Sugest%C3%A3o%20do%20governo&text=Pessoas%20f%C3%ADsicas%20est%C3%A3o%20isentas%20da,chegar%20aos%2010%25%20em%202023. Acesso em: 31 jan. 2023.

[98] MAGELA, Geraldo. ANFIP esclarece argumentos falaciosos do governo na reforma da Previdência. **ANFIP**, [s.d.]. Disponível em: https://www.anfip.org.br/assuntos-tributarios-e-previdenciarios/anfip-alerta-sobre-argumentos-falaciosos-do-governo-na-reforma-da-previdencia/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[99] ENTIDADES enviam carta aberta a senadores contra a PEC dos Precatórios. **ANFIP**, [s.d.]. https://www.anfip.org.br/assuntos-juridicos/entidades-enviam-carta-aberta-a-senadores-contra-a-pec-dos-precatorios/. Acesso em: 31 jan. 2023.

particularizados, especialmente das chamadas bancadas temáticas) as quais tem potencial de lhe gerar ganhos eleitorais junto aos interessados, mais factíveis de serem explorados no âmbito eleitoral.

Pouquíssimos parlamentares se apresentam como vocacionados a assumirem postos de liderança na condução de proposições legislativas tributárias. Normalmente, são aqueles que já tiveram participação destacada na condução de proposições relevantes, caso de propostas de reformas do sistema tributário, que já lhes tenham trazido exposição e certa liderança no Parlamento. Exemplo do Deputado Baleia Rossi (MDB/SP), que assumiu perante a mídia e a sociedade a autoria da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/19[100], sobre a reforma do sistema tributária, galgando grande notoriedade e acesso aos meios empresariais[101].

Mas se a matéria tributária apresenta peculiaridades que muitas vezes dificultam que o Congresso Nacional tenha a liderança na iniciativa das proposições, isso não implica que se tenha o cenário de total conformismo e subordinação dos parlamentares às propostas formuladas pelo Executivo. Como qualquer alteração na legislação tributária costuma provocar efeitos relevantes, mesmo quando setoriais, é normal a movimentação de parlamentares e bancadas (caso da temáticas) para defender a propostas, a necessidade de alterações ou mesmo para tentar barrar a sua aprovação.

A participação ativa do Congresso Nacional, em temas tributários, é ainda mais forte em proposições referentes a benefícios tributários, como programas de renegociação de dívidas fiscais. Somente no primeiro semestre de 2022, o Congresso Nacional derrubou vetos totais e parciais do Executivo[102] no que se refere ao Programa Emergencial

---

[101] PRONUNCIAMENTO Deputado Baleia Rossi Homenagem aos 50 anos da Abigraf Nacional. Abigraf Nacional, ago. 2015. Disponível em: https://www.abigraf.org.br/videos/pronunciamento-deputado-baleia-rossi-homenagem-aos-50-anos-da-abigraf-nacional/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[102] PIOVESAN, Eduardo; BRANDÃO, Francisco. Congresso derruba veto e assegura benefícios a empresas do setor de eventos. **Câmara dos Deputados**, mar. 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/859204-congresso-derruba-veto-e-assegura-beneficios-a-empresas-do-setor-de-eventos/. Acesso em: 31 jan. 2023.
MUDANÇAS no programa BR do Mar são promulgadas. **Senado Notícias**, mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/03/25/mudancas-no-programa-br-do-mar-sao-promulgadas. Acesso em: 31 jan. 2023.
PIOVESAN, Eduardo; SIQUEIRA, Carol. Congresso derruba veto à renegociação de dívidas de micro e pequenas empresas. **Câmara dos Deputados**, mar. 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/857377-congresso-derruba-veto-a-renegociacao-de-dividas-de-micro-e-pequenas-empresas/. Acesso em: 31 jan. 2023.

de Retomada do Setor de Eventos (Lei nº 14.148/21[103]), Programa de Estímulo ao Transporte por Cabotagem (Lei nº 13.401/22[104]) e o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional (Lei Complementar nº 193/22). Vários desses benefícios fiscais tiveram oposição do Ministério da Economia e da Receita Federal que, contudo, não lograram êxito em dissuadir os congressistas[105].

Temos exemplos recentes de que não é incomum que propostas de alteração da legislação tributária sejam contestadas por documentos técnicos de órgãos do Governo Federal, que muitas vezes não obtém sucesso no convencimento dos parlamentares.

Foi o que aconteceu na tramitação da Medida Provisória nº 766, de 04 de janeiro de 2017, que instituiu o Programa de Regularização Tributária – PRT. O objetivo do Governo Federal era instituir um programa de parcelamento de débitos tributários para socorrer contribuintes em dificuldades financeiras, que teriam maior prazo de pagamento, cento e vinte meses e primeiras parcelas correspondentes a 0,5% (meio por cento) do valor devido, e redução dos valores de encargos moratórios. Na tramitação do Medida Provisória, o Relator na Comissão Especial apresentou projeto de lei de conversão acrescentando, à proposta original, diversos outros benefícios (créditos fictícios, maiores descontos e bônus de pontualidade), desconfigurando a proposta e a dissociando dos seus objetivos. O Ministério da Fazenda se manifestou formal e tecnicamente contra a ampliação do programa, através da Nota Conjunta PGFN CDA/CGD nº 2 /2017. A Medida Provisória perdeu eficácia por decurso de prazo e o PRT foi novamente instituído, agora pela Medida Provisória nº 783/17, com novo termos, mais amplos que o

[103] BRASIL. Lei nº 13.148, de 3 de maio de 2021. Dispõe sobre ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da Covid-19; institui o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) e o Programa de Garantia aos Setores Críticos (PGSC); e altera as Leis nos 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e 8.212, de 24 de julho de 1991. Diário Oficial da União, de 18 de março de 2022 – Edição extra. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14148.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

[104] BRASIL. Lei nº 14.301, de 7 de janeiros de 2022. Institui o Programa de Estímulo ao Transporte por Cabotagem (BR do Mar); altera as Leis nºs 5.474, de 18 de julho de 1968, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 10.233, de 5 de junho de 2001, 10.893, de 13 de julho de 2004, e 11.033, de 21 de dezembro de 2004; e revoga o Decreto do Poder Legislativo nº 123, de 11 de novembro de 1892, e o Decreto-Lei nº 2.784, de 20 de novembro de 1940, e dispositivos da Medida Provisória nº 2.217-3, de 4 de setembro de 2001, e das Leis nºs 6.458, de 1º de novembro de 1977, 11.434, de 28 de dezembro de 2006, 11.483, de 31 de maio de 2007, 11.518, de 5 de setembro de 2007, 12.599, de 23 de março de 2012, 12.815, de 5 de junho de 2013, e 13.848, de 25 de junho de 2019. Diário Oficial da União, 25 de março de 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Lei/L14301.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

[105] WIZIACK, Julio. Afetados pela crise fazem lobby por socorro com impacto de R$ 250 bi. Yahoo!, abr. 2021. Disponível em: https://esportes.yahoo.com/noticias/afetados-pela-crise-fazem-lobby-160000531.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

anteriormente a burocracia especializada manifestou-se contrariamente ao projeto de conversão por meio da Nota PGFN/CDA Nº 375/2017. A Fazenda Nacional, inclusive, chegou a indicar o conflito de interesses de parlamentares membros da Comissão Especial, por serem eles próprios grandes devedores da União ou terem grandes devedores como financiadores de campanha. O Ministério da Fazenda também se apresentava contrário ao benefício tributário, tendo em vista os ditames de equilíbrio fiscal. Mas nenhuma consideração técnica impediu a fácil aprovação do PRT através da edição da Lei nº 13.496/17 (MENEZES, 2017, p. 115-134).

Avaliando como se deu a aprovação do PRT, manifesta-se Daniel Menezes:

> Voltando ao modelo de análise de Lowi, no texto original o autor buscou por fontes primárias e secundárias mapear o comportamento de variáveis do jogo político em um conjunto de políticas públicas dos Estados Unidos. Transpondo o modelo para o caso do PERT, verificamos que em termos de unidades primárias de participação tivemos empresas e grupos empresariais com poucos membros. O modelo de negociação empreendido pelos participantes acabou sendo de troca de favores especialmente com relação à denúncia enfrentada pelo Presidente da República. A estabilidade das coalizões foi muito alta, enquanto a permeabilidade à influência da burocracia foi muito baixa. Ainda de acordo com o modelo, o lobby mostrou-se alto, especialmente o empresarial e o papel da comissão parlamentar foi determinante, enquanto a atuação do plenário se mostrou contenciosa, com muito debate, mas sem emendas. Já o papel do executivo pode ser classificado como de suplicante, já que apesar do poder decorrente do uso da medida provisória, não conseguiu aprovar o projeto nos termos em que desejava. (MENEZES, 2017, p. 130)

É incontestável que, inserido no grande protagonismo do Poder Executivo na produção das normas tributárias, encontra-se a relevante participação da tecnoburocracia econômico-tributária. Que por deter conhecimento técnico e dados necessários à elaboração de normas tributárias, centraliza a produção dos textos legais que o Executivo introduz no ordenamento via Medidas Provisórias ou leva ao Congresso Nacional via projetos de lei. A detença de capacidade técnica também traz aos órgãos do Ministério da Fazenda e da Receita Federal, principalmente, relevante capacidade de influenciar e mesmo direcionar os debates no Congresso Nacional, com grande êxito em fazer prevalecer os seus pontos de vista. Mas isso não implica que o Legislativo e os parlamentares sejam totalmente submissos aos interesses do Executivo e omissos na sua prerrogativa de analisar, avaliar, alterar ou desaprovar proposições advindas do Governo. O que é efetivamente efetuado, mesmo que muitas vezes através da busca de alterações específicas e direcionadas a interesses pré-definidos.

3.4 - O papel dos grupos de interesse organizados – Frentes parlamentares e bancadas temáticas – lobby e Advocacy.

O cidadão brasileiro que não possua relação mais direta com a atividade política e que acompanha o tema pelas mídias e redes sociais, cada vez mais se depara com notícias que colocam à frente da discussão de determinada proposição legislativa, no lugar dos tradicionais partidos, as chamadas "bancadas temáticas", como as bancadas evangélica, ruralista ou ambientalista, o que explícita a realidade de que esses grupos de parlamentares que congregam deputados federais e senadores de diferentes partidos e ideologias têm uma grande relevância no funcionamento do Congresso Nacional.

Com a representação legislativa pulverizada num grande número de partidos, em janeiro de 2023, 23 (vinte e três) partidos possuem representantes na Câmara dos Deputados[106], a maioria deles sem maior consistência ideológica e com alta rotatividade entre seus integrantes, tornou-se mais difícil a construção de consensos entre os parlamentares, mesmo de um mesmo partido. E com a alta complexidade da sociedade e das atividades econômicas, que levam a múltiplas demandas e interesses, é forte a tendência de que grupos suprapartidários, com boa coordenação interna e relação com grupos de interesses organizados, congreguem parlamentares com afinidades temáticas e se tornem veículos prioritários de representação.

Também é identificável que devido à sua atuação vinculada à defesa de determinados interesses e à busca de influenciar as decisões legislativas, a atuação das frentes parlamentares e bancadas temáticas tem sido normalmente vista sob um viés negativo, com a sua identificação com a atividade de lobby.

Por outro lado, o crescimento da importância dessa forma de atuação política e a sua consolidação como uma das mais relevantes dinâmicas do nosso sistema político têm levado ao aumento do número de estudos acadêmicos que têm como objeto o aprofundamento da sua análise tendo em vista temas como natureza, forma de atuação e relevância na construção das decisões políticas.

[106] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Banca atual Câmara dos Deputados, [s.d.]. Disponível em: .https://www.camara.leg.br/deputados/bancada-atual.

3.4.1 – Grupos de Interesse e processo legislativo.

3.4.1.1 – Frentes Parlamentares no Congresso Nacional.

A análise e avaliação da atuação e representatividade das Frentes Parlamentares e das bancadas temáticas no Congresso Nacional se insere no contexto macro-institucional do sistema político brasileiro, pós-Constituição de 1988, caracterizado pelo presidencialismo de coalizão.

O sistema eleitoral e partidário brasileiro garante protagonismo ao Chefe do Executivo, dotando-lhe de prerrogativas institucionais que viabilizam a construção de coalizões partidárias e torna exequível a manutenção da governabilidade. Um dos pontos que sustenta a construção de maiores parlamentares e os altos índices de aprovação nas votações parlamentares da agenda do Executivo é a preponderância da atuação das Mesas Diretoras da Câmara dos Deputados e do Senado e, principalmente, dos líderes partidários.

A relevância dos partidos políticos na dinâmica de funcionamento do Congresso Nacional é reconhecida pelos cientistas políticos. Contudo, estudiosos também destacam a existência de situações e cenários nos quais a capacidade de articulação e direcionamento dos partidos e de suas lideranças se torna mais limitada e muitas vezes inviabilizada, quando se trata de proposições legislativas que não comportam facilmente a construção de consensos no seio partidário (ARAÚJO; SILVA, 2012).

São proposições cujas discussões e votações, na maioria das vezes, dissociam-se da linha de orientações das lideranças partidárias. Normalmente envolvem proposições vinculadas a demandas sociais específicas, que possuem grande repercussão e geram posicionamentos conflitantes na sociedade ou de temas com capacidade de geração efeitos econômicos e/ou financeiros diferenciados para determinados grupos de interesse, situação comum em temas tributários mais relevantes.

Nessas situações, a Frentes Parlamentares e as bancadas temáticas tendem a assumir o protagonismo nos debates parlamentares e na construção de maiorias para aprovarem ou desaprovarem determinada proposição legislativa. Sua atuação se dá de forma paralela às organizações partidárias e suas lideranças, atuando como fórum privilegiado de representação de interesses, usando da capacidade de fornecimento de

informações e dados aos parlamentares e da capacidade de negociação, em prol do sucesso no direcionamento da sua atuação.

Odaci Coradini considera que a criação das Frentes Parlamentares visa a realização da mediação entre os grupos de interesse sociais e a esfera política, contribuindo ainda na especialização do processo legislativo. Mas não enxerga na sua atuação a fragilização dos partidos políticos e sim uma relação de complementaridade. Visão sustentada pela sua defesa de que existe associação entre as Frentes Parlamentares e o alinhamento político-ideológico das organizações partidárias. O que implica na existência de Frentes vinculadas à temáticas caras à "esquerda" (questões de caráter social e cultural) e outras que abarcam temas de "direita" (questões de caráter econômico e de pauta moral) (CORADINI, 2010).

No que se refere à dinâmica de atuação, nos parece que é identificável que os grupos de interesse com maior poder econômico têm também maior capacidade de influenciar o Parlamento através de Frentes Parlamentares. A análise temática e de atuação das Frentes Parlamentares existentes no Congresso Nacional permite a identificação da prevalência de temáticas conservadoras, vinculadas à segurança pública (bancada da "bala"), à religião (bancada da bíblia) e ao agronegócio, especificamente no que se refere àquela parcela do setor com demandas vinculadas a pautas contrárias à reforma agrária e à legislação ambiental (bancada do boi).

Outra visão é a que o hibridismo da representação de interesses (partidos x Frentes Parlamentares – bancadas temáticas) decorre da natural incapacidade de os partidos políticos absorverem e canalizarem a grande plêiade de temas que são relevantes para os diferentes grupos de interesse. Inclusive, é mais conveniente para os partidos que esses temas sejam trabalhados em espaços especializados, com acesso a informações e dados técnicos e outros recursos, como as Frentes Parlamentares (ARAÚJO, SILVA, 2016).

A literatura especializada elenca três principais funções das Frentes Parlamentares enquanto integrantes da dinâmica política. Em primeiro plano, reduzem o custo das trocas de informações entre os membros da Frente e seus interlocutores, os demais parlamentares, autoridades governamentais e a sociedade civil. Em seguida, a função de otimizar a coordenação política, sendo um meio para a articulação política, via o direcionamento de agendas e plataforma para a estruturação de coalizões. Por fim, servem como sinalizador de preferências e posicionamentos políticos dos seus integrantes, que tornam explícitas a sua ideologia e preferências aos seus pares e eleitores, mas também para o governo e o grupo de interesse vinculado.

A grande maioria dos partidos políticos brasileiros, tendo em vista a fragmentação que marca o nosso sistema político, padecem de perda da capacidade de gerar uma identidade ideológica ou programática, o que gera por consequência um déficit de conexão com os eleitores. Os representados, por sua vez, têm dificuldade de discernir qual a linha de atuação de cada partido e a maior ou menor conexão destes com as suas demandas junto ao Estado. Cenário que demonstra as dificuldades da representação política em face da realidade do sistema político brasileiro e da complexidade da sociedade, em termos de interesses e demandas.

A respeito, se manifestam Suely Araújo e Rafael Silva:

> Individualmente, os parlamentares conhecem as limitações dos partidos e procuram viabilizar-se como canais de interlocução com a sociedade; por sua vez, os grupos sociais mais mobilizados buscam alternativas para construir coalizões de apoio às suas causas no Congresso. Essa via de mão dupla vem se fortalecendo desde a redemocratização. Assim, com a retomada do Poder Legislativo como arena relevante na tomada das decisões nacionais, houve uma mudança significativa da predominância de um modelo de representação corporativista, centrado no Executivo e que envolvia negociações tripartites (governo, patrões e empregados), para a coexistência com um modelo de representação pluralista, mais fragmentado, competitivo e representativo dos múltiplos interesses (DINIZ, 2003; SANTOS, 2014b). Nesse modelo, agora tido como híbrido, segundo Diniz (2003), a expressão mais estudada de representação de interesses tem sido o *lobby*, cujas estratégias são preponderantemente individualizadas e customizadas conforme o grupo de interesse. (ARAÚJO; SILVA, 2016, p. 4)

A figura dos grupos de interesse assume posição de destaque na relação política, com as suas demandas abrindo espaço para a atuação das Frentes Parlamentares e bancadas temáticas, que ocupam um espaço de representação que os partidos não conseguem suprir. A relação umbilical entre grupos de interesse e Frentes parlamentares e bancadas temática determinam a institucionalização, organização e forte atuação destas objetivando influir na agenda legislativa e na obtenção de êxito na aprovação de proposições de interesse do grupo que representam ou na sua desaprovação, nas proposições colidentes com os interesses representados.

As Frentes Parlamentares têm em comum a predominância da sua função de atuação legislativa, envolvendo a formulação de políticas de interesse do grupo representado, de articulação de sua inclusão na agenda legislativa e, ao final, aprovação no Congresso Nacional. Podendo abranger, ainda, o acompanhamento de sua execução por órgãos do Executivo, quando envolver políticas públicas. O que envolve, também,

atividades de intermediação entre o grupo de interesse e o espaço político, com a abertura de canais de comunicação no Congresso e no governo. Função no qual se destaca o aspecto da "expertise", com a capacidade da Frente Parlamentar de apresentar informações, dados e argumentos de convencimento, através de diversas atividades, como audiências públicas, seminários, debates e distribuição de material especializado. Formas de atuação que não excluem, mas na verdade se integram a atividades mais vinculadas à "política nua e crua", que envolvem aspectos midiáticos, corporativos, clientelísticos e político-partidários. A prevalência de uma ou mais formas de atuação em detrimento de outras, envolve não apenas a realidade de cada proposição ou interesse, mas também as diferentes feições das Frentes Parlamentares, que podem ter desenho mais voltado a corporativismos profissionais, setoriais ou econômicos, ou à específicas demandas sociais ou ideológicas. (CORADINI, 2010, p. 242-245).

3.4.1.2 – Frentes Parlamentares – aspectos institucionais.

A importância que as Frentes Parlamentares adquiriram no Congresso Nacional levou à sua institucionalização pela Câmara dos Deputados através do Ato da Mesa nº 69, de 10 de novembro de 2005. Segundo o Ato da Mesa Diretora, uma frente parlamentar constitui-se numa "associação suprapartidária de pelo menos um terço de membros do Poder Legislativo Federal, destinada a promover o aprimoramento da legislação federal sobre determinado setor da sociedade." [107]

A sua definição institucional identifica duas das suas principais características, de serem suprapartidárias e de se vincularem a determinados interesses temáticos pertinentes a um ou mais setores da sociedade.

Se numa primeira análise, a exigência de que a frente parlamentar congregue pelo menos um terço dos parlamentares leve a crer que a sua instituição não seja algo tão simples, não é essa a realidade. Isso porque é comum que parlamentares assinem a lista de membros das diversas frentes mesmo sem ter ligação com o tema específico ou área de atuação do grupo, e muito menos disposição de ser um membro ativo. Mas o fazem

[107] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Legislação Informatizada – Ato da mesa nº 69, de 10 novembro de 2005. Cria o registro de Frentes Parlamentares na Câmara dos Deputados. Câmara dos Deputados, 2005. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/int/atomes/2005/atodamesa-69-10-novembro-2005-539350-publicacaooriginal-37793-cd-mesa.html.

com base num cálculo estratégico, visando apoio no caso de decidirem liderar a criação de outra frente de seu interesse; ou de poder se apresentar como um parlamentar ativo dessa específica frente, para o seu eleitorado ou de não ser apontado como contrário ao seu temário (ARAÚJO; SILVA, 2016).

Ao mesmo tempo, os requisitos exigidos para a instituição de uma Frente Parlamentar são simples, bastando a assinatura de um terço dos parlamentares do Congresso Nacional, a indicação de um coordenador e a apresentação de um estatuto. Além disso, o registro da Frente deverá ser renovado a cada legislatura e não existe qualquer supervisão ou monitoramento do se funcionamento. As suas atividades poderão ser efetuadas em espaço físico da Câmara dos Deputados desde que não interfira no andamento dos trabalhos da Casa, não implique contratação de pessoal ou fornecimento de passagens aéreas.

A facilidade formal para a criação de Frentes Parlamentares acaba por induzir a criação de diversas frentes, mesmo que muitas delas não sejam efetivas em termos de representatividade ou de atuação real. O número de Frentes registradas é alto e vem aumentando a cada legislatura, partindo de 113 (52ª Legislatura – 2003-2006), para 214 (54ª Legislatura – 2011-2014), 306 (55ª Legislatura – 2015-2018) e 352 (56ª Legislatura – 2019-2023).[108]

O tema tributário é de interesse de grande parte das Frentes Parlamentares, mas existem algumas que os assuntos tributários têm uma ligação ainda mais direta, como por exemplo: Frente Parlamentar em Defesa da Desoneração da Folha de Pagamento, Frente Parlamentar Mista da Reforma Tributária, Frente Parlamentar Mista da Reforma Tributária Solidária e Frente Parlamentar pelo Livre Mercado.

Da mesma forma que o grande número de Frentes Parlamentares registradas, por si só, não seja tão relevante, o número de parlamentares signatários do requerimento de registro de cada uma não reflete exatamente o seu tamanho e representatividade. No Congresso Nacional, a atuação de grupos suprapartidários temáticos também ocorre sem que haja o registro formal de Frente junto à mesa. As duas formas de atuação, com ou sem registro formal, são denominadas comumente de bancadas. Exemplos relevantes de bancadas, mas que não atuam como Frentes Parlamentares por não terem registro, são as bancadas regionais e estaduais. Outro caso relevante é a bancada ruralista, que não se

[108] Dados obtidos no site da Câmara dos Deputados: https://www.camara.leg.br/internet/deputado/frentes.asp

confunde com a Frente Parlamentar Mista da Agropecuária (FPA) (CASCIONE; 2018, p. 09-10).

3.4.1.3 – A atuação dos Grupos de Interesse, o *lobby* e a *advocacy*.

Na complexa sociedade moderna existem múltiplos interesses que estão latentes no tecido social. E como destaca Luis Felipe Miguel é necessária uma visão realista da política, no sentido de que mais do que deliberação, refere-se a interesse e poder. Devendo ser dissociado a centralidade do interesse como uma forma de egoísmo. E sim pela vinculação à determinadas escolhas políticas concretas, como móvel privilegiado do conflito político ligado a interesses sociais e medidas concretas que podem ou não ser efetivadas, não a predileções abstratas. Ou seja, as vivências associadas a forma como os cidadãos estão inseridos na sociedade geram pontos de vistas, necessidades e demandas individuais e de grupos que estão na gênese dos diferentes interesses que interagem no campo político (MIGUEL, 2011).

Quando cidadãos se organizam em torno de um interesse ou causa ocorre a constituição de um grupo de interesse, que pode atuar exclusivamente na sociedade ou buscar, também, interferir na atividade estatal, em prol dos seus objetivos. Já no momento em que um grupo de interesse se estrutura e direciona a sua atuação na busca de influenciar nos âmbitos político e governamental, ocorre a sua transformação num grupo de pressão. E se a atividade do grupo de pressão é feita de forma instrumental, com a utilização de recursos materiais e informacionais e de uma estratégia de abordagem, como é o caso do incentivo à formação de uma Frente Parlamentar, configura-se o *lobby*.

Um aspecto relevante dos grupos de interesse e de pressão é que apesar da sua organização visando influenciar a atividade estatal e a própria distribuição de recursos na sociedade, segundo os seus interesses, eles não participam diretamente do poder político, já que não visam assumir a gerência da atividade pública, mas sim aproximar-se das autoridades públicas e políticas para viabilizar o convencimento e o sucesso no desiderato de influenciar (PASQUINO, 1984, p. 19-20).

Manoel Santos destaca, em tese de Doutorado a respeito do lobby da indústria na Câmara dos Deputados, o trabalho estratégico e organizado na busca do setor industrial em influenciar o Congresso Nacional em direção aos seus interesses e a importância da sua base temática:

> Aqui se tem efetivamente a natureza da atividade e de onde derivam todas as ações. O lobby é visto pela CNI como o uso estratégico da informação, com a finalidade de defender os interesses da indústria. E essa atividade se dividem em: monitorar, informar e influenciar. Essas atividades incluem acompanhar o processo legislativo levantando toda a informação necessária, inclui informar os parlamentares e industriais sobre o seu andamento e, o mais importante, inclui a tentativa de influenciar as ações dos parlamentares.
>
> (...)
>
> Com relação à escolha dos interlocutores na Câmara dos Deputados, entrevistas mostraram que a atividade de um modo geral na Câmara é feita através de deputados com algum tipo de ligação com a indústria. É dizer, interlocutores da CNI, são, em geral, aqueles deputados que têm sua trajetória ligada ao setor produtivo, ou são eles mesmos da base. Uma importante proxy para identificar esses deputados é o seu background e a participação de bancadas suprapartidárias. Isso confirma a tese de que no Brasil o lobby na Câmara dos Deputados é um mix entre a atividade profissional corporativa (de interlocutores profissionalizados), e também de representantes cuja relação de representação está fundada em termos mais duradouros, relacionados especialmente à trajetória deste mesmo representante. (SANTOS, 2011, p 104-105)

A forma de atuação das Frentes Parlamentares tem sido classificada tendo em vista a diferenciação entre *advocacy* e *lobby*.

O conceito de *advocacy* se vincula à defesa de uma causa, que na maioria das vezes se origina de um processo de reivindicação ou promoção de direitos ligado a uma demanda relevante da sociedade. A sua atuação se dá através da pressão exercida sobre as autoridades públicas visando a implementação de políticas públicas ou a promoção de uma intervenção normativa que atenda ou ajude na evolução da demanda especificada. É marcante a sua correlação com causas e princípios que tenham a capacidade de mobilizar a opinião pública em prol da necessidade e justificativa de sua promoção. A noção de transformação social é relevante na sua configuração.

A *advocacy* tem sua origem numa prática da tradição norte americana, caracterizada pela forte influência no direcionamento das políticas públicas a partir da mobilização dos cidadãos e de organizações da sociedade civil. Denotando, também, uma forma de controle social sobre a atuação estatal, com o monitoramento e fiscalização das políticas públicas e as formas de alocação dos recursos públicos (MOREIRA, 2016, p. 16-17).

A Frente Parlamentar Mista de Fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS), a Frente Parlamentar Ambientalista, a Frente Parlamentar em defesa dos Direitos

Humanos, Frente Parlamentar Mista em defesa das comunidades quilombolas e a Frente Parlamentar Mista em defesa da reforma tributária solidária são exemplos de atuação vinculada à *advocacy*.

Outra forma de atuação são as Frentes Parlamentares vinculadas à atividade de *lobby*.

Existem diversos conceitos de *lobby*, que privilegiam diferentes enfoques e aspectos envolvidos nessa atividade, cuja configuração no Brasil é dificultada pela ausência de sua regulamentação[109].

Para fins deste estudo, consideraremos *lobby* como sendo uma forma de representação de interesses junto ao Poder Público, através da atuação de pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, diretamente ou por interposta pessoa, cujo objetivo é provocar, subsidiar, impulsionar ou orientar a ação estatal. Através da atividade de *lobby* busca-se influenciar autoridades públicas ou parlamentares na tomada de decisão, principalmente através do fornecimento de informações e dados técnicos que não são do seu conhecimento ou não são facilmente obtiveis e que são essenciais ou relevantes para a avaliação do tema em avaliação (BORIN,1988).

Inserido no conceito de lobby existem diferentes formatos de atuação, que podem ser caracterizados em quatro tipos principais: i) lobby público: feito pelo corpo técnico dos ministérios, secretárias, agências reguladoras e autarquias, via de regra através de assessorias de assuntos parlamentares ou de comunicação social. Atividade que também é executada pelos mais importantes Estados e Municípios, que possuem escritórios de representação em Brasília; b) lobby institucional: exercido por empresas privadas,

---

[109] O Projeto de Lei nº 1202/07, que tem como objeto: "Disciplina a atividade de "lobby" e a atuação dos grupos de pressão ou de interesse e assemelhados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, e dá outras providências.", de autoria do Deputado Carlos Zarattini (PT/SP) aguardava desde 2018 a sua remessa para apreciação pelo Plenário da Câmara dos Deputados. Em 13/12/21, o ex-Presidente Jair Bolsonaro enviou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 4.391, que "Dispõe sobre a representação privada de interesses realizada por pessoas naturais ou jurídicas junto a agentes públicos.", com o seu apensamento ao projeto anterior. E finalmente, em 29/11/22, o Plenário da Câmara dos Deputados aprovou a proposta que regulamenta a prática do lobby junto a agentes públicos dos três Poderes, determinando práticas de transparência e regulando o pagamento de hospitalidades. Foi aprovado o texto substitutivo do relator, o Deputado Federal Lafayette de Andrada (Republicanos/MG), ao Projeto de Lei 1202/07. A proposta agora será enviada ao Senado Federal. https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=353631

diretamente ou por coordenação de profissionais especializados alocados em departamentos de assuntos corporativos e institucionais; c) lobby classista: concernente à entidades representativas de determinada classe econômica, profissional ou social, como a Confederação Nacional da Indústria (CNI), a Federação das Indústrias de São Paulo (FIESP), o DIAP (Departamento Intersindical de Assessoria Parlamentar), a Central Única dos Trabalhadores (CUT) e os sindicatos de servidores públicos e d) lobby privado: através da atividade de escritórios de advocacia, consultoria privada e *lobbying* (OLIVEIRA, 2005, p. 220).

No Brasil, é disseminada na sociedade uma visão negativa do lobby, com a sua identificação como um tipo de atividade ilegal, vinculada ao tráfico de influência (notadamente na cooptação via financiamento de campanha) e a corrupção de agentes públicos ou representantes políticos.

A respeito Maria Cecília Gonçalves destaca que:

> Isso ocorre por conta da tênue fronteira entre a participação saudável no processo de negociação política e a extrapolação da persuasão em favor de interesses particulares. O excesso cometido pelo lobista, quando transforma a atividade de influenciar em corrupção, ocorre também graças à fragilidade do sistema político, à cultura política de passividade, à falta de instrumentos de transparência nas negociações políticas, à falta de fiscalização e de controle da sociedade sobre as práticas políticas. (GONÇALVES, 2012, p. 19)

Entretanto, a atividade de convencimento político é inerente à democracia, sendo da essência da atividade legislativa a abertura para o diálogo com os diversos setores da sociedade e a representação dos interesses vinculados à plataforma partidária e ao eleitorado de cada parlamentar.

O que não elide o fato de que, realmente, existem práticas de lobby que não são democráticas ou mesmo legais, e a deturpação sistêmica que outorga aos grupos de interesse com maior poder financeiro, maiores facilidades de atuação junto aos partidos políticos e de acesso aos meios de comunicação de massa. Devendo, contudo, ser diferenciada a atividade de convencimento e de busca de se trazer democraticamente os pontos de vista e os argumentos de grupos de interesse em favor ou desfavor de determinadas propostas legislativas das práticas de tráfico de influência ou de abuso do poder econômico, que são práticas ilícitas e que deturpam o jogo democrático (OLIVEIRA, 2005).

A pesquisa elaborada por Bruno Santos sobre a vinculação entre o financiamento privado de campanhas eleitorais e a produção legislativa é esclarecedora sobre a força que os grupos de interesse econômico possuem junto aos atores políticos. O estudo demonstra que havia uma grande concentração no financiamento privado das campanhas eleitorais, com a prevalência da participação de setores econômicos com forte vinculação com atividades estatais - como construção civil, indústria de transformação, setor financeiro, setor de entretenimento e água e esgoto – que concentraram a maior parte das contribuições de campanha no período pesquisado (1994-2014) (SANTOS, 2016).

A partir dessa constatação, Bruno Santos avalia os efeitos da forte concentração do financiamento empresarial das campanhas eleitorais na dinâmica do processo legislativo, com o maior aporte de recursos no financiamento dos líderes partidários e parlamentares que fazem parte de frentes parlamentares:

> Essa influência de importantes setores econômicos – via contribuições de campanha – no sistema eleitoral reflete-se no exercício de mandato dos representantes eleitos. Seus efeitos foram identificados, por exemplo, em dados sobre a indicação de líderes partidários, que, devido a seu importante poder na condução dos trabalhos legislativos, tendem a receber maior montante de contribuições eleitorais de empresas. Além disso, verificou-se que parcela significativa dos membros nomeados para atuar nas Comissões Parlamentares tiveram suas campanhas financiadas por empresas de setores com interesses concretos nas matérias reguladas pela respectiva Comissão. Também se demonstrou que é relativamente frequente a escolha de Deputados que receberam doações de determinado setor econômico para relatar proposições que tratam de assuntos que o impactam, assim como há indícios de que os parlamentares propõem emendas favorecendo doadores de campanhas. A influência econômica também se revela nas votações legislativas, em que parlamentares que receberam grandes doações empresariais, ou são vinculados a Frentes Parlamentares que promovam seus interesses, são decisivos para aprovar projetos que tendem a melhorar o *status* desses segmentos econômicos – ou, por outro lado, arquivar matérias que poderiam levar à piora de suas condições. (SANTOS, 2016, p. 203-205)

A sistemática de concentração do financiamento das campanhas eleitorais nas doações de grandes empresas, que perdurou em todo o período da redemocratização até o advento da ADIN 4650 e a proibição de doações de campanhas por empresas pela Lei n° 13.165/15, é um fator relevante na busca de motivos pelo qual o sistema tributário

brasileiro tem uma realidade dissociada dos princípios e objetivos preconizados pela Constituição Federal de 1988[110].

Desse cenário adviria uma das principais características do sistema político brasileiro, decorrente da forte capacidade de grupos de interesse econômicos de influenciar e mesmo direcionar a construção das políticas públicas, tanto através da sua penetração junto aos Poderes Executivo e Legislativo, atuando para a construção de um sistema legal que esteja mais consentâneo com os seus interesses próprios do que aos interesses da coletividade. O que trabalha de forma contrária a se conseguir uma maior concretude do projeto constitucional tributário, centrado na capacidade contributiva e na progressividade e, consequentemente, na construção de uma sociedade mais justa e solidária (LISBOA; LATIF, 2013).

Existe forte vinculação entre a dinâmica da produção legislativa tributária no Congresso Nacional e a realidade do sistema de tributação brasileiro, caracterizado pela sua regressividade (concentrado na tributação do consumo em detrimento da renda e do patrimônio), prodigalidade em desonerações (exemplo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta), benefícios tributários setoriais concedidos sem planejamento ou controle quanto à sua eficácia (muitas vezes vinculados a setores de grande capacidade econômica, como o agronegócio, químicos, combustíveis e elétrico), subsídios via gastos públicos (por exemplo, através do sistema de deduções de gastos com saúde e educação, que beneficiam os setores de mais alta renda em detrimento do financiamento desses serviços públicos) e com reiterados programas de anistias tributárias para grandes devedores.

Pesquisa sobre o financiamento privado na campanha eleitoral de 2010 identificou os 189 (cento e oitenta e nove) maiores financiadores privados. Excluindo desse universo 24 (vinte e quatro) doadores que vincularam as suas contribuições exclusivamente a partidos, tem-se que os 165 (cento e sessenta e cinco) financiadores restantes – 156 (cento e cinquenta e seis) empresas e 9 (nove) pessoas físicas – fizeram 4.315 (quatro mil e trezentas e quinze) doações diretas, que somaram R$ 412.587.193,00 (quatrocentos e doze milhões, quinhentos e oitenta e sete mil, cento e noventa e três reais) para 1.787

[110] Uma questão relevante explicitada pelo estudo de Bruno Santos é que a forte dependência dos partidos políticos do financiamento privado não era uma característica exclusiva dos partidos de direita ou vinculados ao ideário liberal. A análise da evolução do financiamento do Partido dos Trabalhadores (PT) indicou que se antes de 2002 o PT dependia menos do setor privado se comparado com os seus principais concorrentes, o cenário se alterou com a eleição de Luis Inácio Lula da Silva à Presidência da República, momento a partir do qual a dependência do Partido de recursos empresariais cresceu até atingir um patamar próximo ao de seus principais rivais.

candidatos (mil e setecentos e oitenta e sete). Destes, 763 (setecentos e sessenta e três) foram eleitos, 42,6% (quarenta e dois vírgula seis por cento). Esses grandes doadores representaram 0,8% (oito décimos) do total de doadores. O que implica, como destacam os pesquisadores que: "menos de 1% dos doadores privados, em sua ampla maioria os principais grupos empresariais do país, financiaram diretamente, dentre os eleitos, 85% dos governadores, 83% dos senadores, 64% dos deputados federais e 34% dos deputados estaduais. " (HOROCHOVSKI et al., 2016, p. 45).

Bruno Santos, por sua vez, apresenta dados relevantes ao analisar a vinculação da Comissão de Finanças e Tributação na 55ª Legislatura (2015-2018) a grupos de interesse, explicitando que 43,9% (quarenta e três vírgula nove por cento) dos seus integrantes estavam vinculados a Frentes Parlamentares e que 61% (sessenta e um por cento) dos deputados da Comissão receberam doação de campanhas de empresas do setor financeiro. Em termos de valores médios de recebimento de doações, os integrantes dessa Comissão obtiveram valores acima da média por deputado federal 33% (trinta e três por cento) maior[111] (SANTOS, 2016, p. 125, 127 e 131).

A mudança do sistema de financiamento de campanhas eleitorais e a proibição de doações de pessoas jurídicas, a partir da Lei n° 13.165/15, na visão de Bruno Santos, é insuficiente para resolver o problema institucional brasileiro, uma vez que é insatisfatório atacar a questão apenas sobre o aspecto da oferta de recurso econômicos, sem abordar também pela ótica da demanda, vinculada à necessidade de grandes recursos econômicos para o custeio das campanhas políticas (custos das candidaturas). O sistema eleitoral brasileiro tem características que exponencia os custos das campanhas eleitorais para cargos legislativos, por ser baseado em eleições proporcionais, através de listas abertas e realizadas em distritos eleitorais de grande extensão territorial. O que implica em que os candidatos disputem tanta com rivais de outros partidos, mas também com concorrentes da sua própria agremiação. Isso num contexto preponderantemente personalista, que exige recursos para que haja exposição para que os candidatos se tornem conhecidos por um número muito grande de eleitores, o que demanda custos altos de propaganda (cabos eleitorais, carros de som, mídia impressa, rádio, TV e mais recentemente divulgação em redes sociais). Como propostas para evolução do sistema elenca: instituição de limites baixos para doações de pessoas físicas e para o uso de recursos dos próprios candidatos, baseados em valores fixos aplicáveis *per capita,* a imposição de tetos para as despesas de

[111] Cálculo efetuado com base no quadro de valores constantes da página 131, da Tese de Doutorado de Bruno Santos.

campanhas para candidatos e partidos, melhoria da fiscalização e da legislação punitiva do desrespeito da legislação eleitoral e uma melhor delimitação da competição eleitoral em termos de candidatos e de área geográfica (SANTOS, 2016, p. 185, 186, 2056).

A diferenciação entre *lobby* e *advocacy* é marcante quando se distingue a representação de interesses econômicos, setoriais e profissionais da representação de interesses vinculados a causas sociais e interesses difusos. A representação de interesses vinculados a determinadas causas tem relação intrínseca com a defesa de algum tipo de direito, como os acessos à educação e saúde, liberdades de expressão, associação ou políticas; ou com direitos sociais, como de inclusão de grupos em posição social vulnerável ou minoritária em termos de acesso a posições de poder, como negros, mulheres, população de rua, o universo LGTBQI, populações indígenas e quilombolas, entre outros nessa posição na realidade brasileira (AZOLIN, 2020, p. 47).

No processo legislativo, a atuação dos grupos de interesse ocorre principalmente através da busca de influenciar a atuação dos atores políticos que se encontram em posições estratégicas no que se refere à tomada de decisão. Além dos parlamentares ocupantes de cargos nas Mesas Diretoras e das lideranças partidárias, são alvos prioritários os Presidentes de Comissões Temáticas e os relatores das proposições que são de seu interesse. Na busca do convencimento e na influência no trâmite legislativos, são usadas diversas ferramentas, como a atuação de profissionais especializados (lobistas), de parlamentares vinculados ao grupo de interesse (integrantes de Frentes Parlamentares ou bancadas temáticas) e de técnicos e especialistas, além da divulgação e distribuição de materiais técnicos, vídeos e pesquisas. Atuação que se dá nas Comissões, em audiências públicas, seminários temáticos, reuniões de bancadas, grupos de parlamentares ou individualmente com parlamentares.

No que se refere à atividade de *lobby* especificamente direcionada ao legislativo, é bem denotativa do seu contexto a definição dada por Manoel Santos:

> Considera-se lobby os contatos pessoais, a participação nas atividades deliberativas do processo legislativo e o uso estratégico da informação por parte dos grupos de interesse em busca do exercício de influência sobre os legisladores. (SANTOS, 2014, p. 57)

A capacidade dos grupos de interesse em influenciar em menor ou maior grau, a agenda legislativa e o conteúdo das leis aprovadas é bastante diversa, sendo essa uma diferenciação que marca a atuação da *advocacy* em face do lobby.

Essa diferenciação do grau de eficácia na atividade de influenciar o Legislativo está vinculada muito à capacidade de cada grupo de interesse em motivar e induzir os seus membros a trabalhar em prol do objetivo comum. Esse contexto foi trabalhado por Marcus Olson, para quem qualquer forma de atuação coletiva enfrenta o problema do carona (*free-rider problem*), que considera o raciocínio estratégico dos indivíduos que tendem a ser refratários a assumir risco e custos (financeiros e de dispêndio de esforço ou de tempo) em prol de algo cujos benefícios serão absorvidos por todos do grupo. O que é bem presente quando se refere ao ganho de uma política ou benesse de natureza pública. Situação que leva a grupos de interesses mais restritos (coesos) e dotados de maiores recursos econômicos e de coerção (penalidades para membros que não se engajam) a tender a ter maior capacidade de influenciar ou pressionar aqueles com poderes decisórios. Essa lógica, transposta para o relacionamento com autoridades governamentais e políticas, explica um dos motivos pelos quais os grupos que representam interesses econômicos possuem uma capacidade maior de lograr êxito em obter vantagens, através de legislações favoráveis, benefícios tributários e políticas públicas, do que os interesses defendidos pela *advocacy*, vinculados a direitos difusos e coletivos, como meio ambiente, direitos de minorias ou mudanças tributárias que sejam benéficas para a sociedade, em termos de um sistema fiscalmente mais justo (OLSON, 2015).

Um dos exemplos trazidos por Olson é exatamente a forma que os grupos de interesse buscam influenciar a política tributária norte-americana. Na sua visão, existe uma relação direta entre as distorções do sistema tributário estadunidense e a ação dos grupos de interesse econômicos, que trabalham para reduzir a carga fiscal sobre as suas atividades. Devido ao seu grau de organização e poderio econômico, logram êxito em pressionar os atores políticos, que tendem a beneficiá-los tendo em vista os ganhos que vislumbram, tem termos de competitividade eleitoral e viabilidade de reeleição.

Essa visão é transportável também para a realidade brasileira. Apesar da Constituição Federal ter desenhado um sistema tributário construído com base nos pressupostos da capacidade contributiva e da tributação progressiva, que pressupõe um sistema fortemente centrado na tributação da renda e do patrimônio, a evolução da construção da política tributária não foi nesse sentido. Situação que fica explícita na comparação do sistema tributário brasileiro com a média dos países da OCDE. Em 2015, a participação da tributação direta no conjunto dos países da OCDE correspondeu a 39,6% (trinta e nove vírgula seis por cento) do total da arrecadação, enquanto no Brasil se limitou

a 25,4% (vinte e cinco vírgula quatro por cento). Cenário que se inverte fortemente quando se considera a participação dos tributos indiretos, que correspondeu a 61% (sessenta e um por cento) na OCDE e 75% (setenta e cinco por cento) no Brasil. Dentre os tributos indiretos, aqueles cobrados sobre o consumo corresponderam a 32% (trinta e dois por cento) nos países da OCDE e 50% (cinquenta por cento) no Brasil. Devendo se levar em conta, ainda, o nefasto efeito da tributação "em cascata" e da complexidade do ICMS e do IPI no custo dos bens e serviços, o que impactam diretamente o poder de compra dos mais pobres (OLIVEIRA, 2018, p. 43-61).

A forte pressão dos diversos setores econômicos e das classes sociais mais altas levaram o sistema tributário brasileiro a ter forte prevalência da tributação sobre o consumo e, por outro lado, a tributação da renda e do patrimônio em patamares menores se comparados com os países da OCDE. Além de termos um sistema tributário pródigo em benefícios fiscais, regimes tributários especiais e meios de desonerações tributários.

A Receita Federal do Brasil conceitua desonerações tributárias todas as situações que impliquem em isenções, anistias, direitos creditícios, reduções de alíquotas, deduções tributárias, abatimentos, diferimentos no pagamento de tributos. Os objetivos visados pelas desonerações podem ser vários, como incentivo a determinado setor da economia, promoção de desenvolvimento regional, compensação da atuação de entidades privadas em complementação à atuação estatal, simplificação da atividade da administração tributação, promoção da equidade. Já gastos tributários são dispêndios governamentais indiretos realizados por intermédio do sistema tributário, objetivando o alcance de objetivos econômicos e sociais, constituindo uma exceção ao sistema tributário de referência, com redução da arrecadação potencial e consequente aumento da disponibilidade econômica do contribuinte (RECEITA FEDERAL, 2020).

O Instituto Fiscal Independente do Senado Federal, com base nos dados disponibilizados pela Receita Federal sobre o gasto tributário federal, informou que em 2017, a perdas de receitas tributarias chegaram a chegaram a R$ 270,4 bilhões, o equivalente a 4,1% (quatro vírgula um por cento) do PIB. Fazendo-se o cotejo entre os gastos tributários e as receitas administradas pela Receita Federal, chega-se a relação de 20,7%. O que equivale a dizer que a União Federal renunciou cerca de um real para cada cinco que arrecadou. Na visão do IFI, implica na opção da União em utilizar esses recursos em prol dos beneficiados dos respectivos gastos tributários. Sendo que esse mesmo montante poderia ter sido utilizado para elevar, em 2017, em 4,1% (quatro vírgula

um por cento) do PIB as despesas públicas aprovadas no Orçamento Federal, o que poderia beneficiar um número bem maior de cidadãos (IFI, 2018, p. 03).

A sociedade brasileira tem pouca visualização dos benefícios tributários e da forma como são concedidos e controlados pelos Poderes Executivo e Legislativo. Em relevante pesquisa sobre a dinâmica na instituição dos benefícios tributários, Maetê Gonçalves demonstrou como se trata de um aspecto da política amplamente aberto à participação dos interesses organizados junto ao Poder Legislativo, frequentemente de maneira informal. Havendo, também, uma coincidência, mesmo que não comprovável de forma inequívoca, entre os setores beneficiados por benefícios tributários e os setores financiadores do candidato vencedor ao cargo de Chefe do Executivo, nos períodos que pesquisou. Por fim, atestou a real dificuldade e os problemas vinculados às atividades de implementação, controle e à avaliação dos benefícios tributários (GONÇALVES, 2012).

Ainda nesse contexto, é relevante a pesquisa de Fabiano Santos, que efetuou a análise da composição das comissões tanto permanentes quanto temporárias da Câmara dos Deputados considerando duas características, a vinculação dos membros a frentes parlamentares de defesa dos interesses de determinados setores econômicos e o recebimento de contribuições de campanha provenientes de empresas relacionadas à temática da comissão, tendo chegado à resultados que na sua interpretação indicam "uma clara tendência de que as principais Comissões da Câmara sejam dominadas por parlamentares que receberam maiores doações de setores que têm grande interesse nos assuntos que compõem o seu rol de competências" (SANTOS, 2016, p. 130-131).

Na realidade brasileira, a diferença de atuação e de eficácia entre os grupos de interesse econômicos, setoriais e corporativos é bem marcante. Manoel Santos, ao analisar o lobby da indústria no Congresso Nacional, demonstra o grande avanço da organização de grupos de representação após a redemocratização, consignando que a "defesa de direitos passa a ser o motor de organização no Brasil" e que a análise das atividades desenvolvidas por essas entidades releva que a sua vocação não é assumir funções do Estado e sim defender direitos e interesses dos cidadãos.

Contudo, o crescimento das organizações sociais não tem implicado uma maior participação nos canais institucionais tradicionais. O que é explicado pela sua baixa disponibilidade de recursos financeiros, econômicos e técnicos que dificultam ou inviabilizam um trabalho permanente e organizado junto ao Executivo e Legislativo. Como reflexo, os seus esforços se concentram mais na mobilização popular (SANTOS,

2011). Atualmente, o uso das redes sociais tem sido o canal mais utilizado e eficaz de mobilização e exposição de seus argumentos.

3.4.2 – Comissões Parlamentares e o processo legislativo.

As Comissões Parlamentares da Câmara dos Deputados e do Senado Federal têm o relevante papel de atuarem na organização do processo legislativo, consoante dispõe o artigo 58 da Constituição de 1988[112].

Na dinâmica de funcionamento do Congresso Nacional, as Comissões Parlamentares possuem uma atuação extremamente relevante, tendo em vista as suas funções estruturantes, de dar andamento ao processo legislativo, através da análise, discussão e deliberação de proposições legislativas (em determinados casos em caráter terminativo), ser um dos principais canais de comunicação e interface do Legislativo com a sociedade (via realização de audiências públicas, recebimento de petições com demandas e informações técnicas de diversas fontes da sociedade civil), além da sua atuação fiscalizatória da atividade governamental (inclusive com a convocação de Ministros e outras autoridades para a prestação de esclarecimentos).

A criação das Comissões Parlamentares decorre da necessidade de uma melhor divisão e especialização do trabalho legislativo. Compostas por um número reduzido de membros e com especialização temática (Comissões Parlamentares Permanentes), as Comissões têm o objetivo de viabilizar uma análise mais aprofundada e democrática das proposições legislativa e, a partir do seu trabalho, emitir Parecer que poderá orientar a formação do convencimento dos demais parlamentares, quando da deliberação da proposição em Plenário. Atualmente existem 20 (vinte) Comissões Permanentes na

[112] Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação.
[...] § 2º Às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe: I - discutir e votar projeto de lei que dispensar, na forma do regimento, a competência do Plenário, salvo se houver recurso de um décimo dos membros da Casa; II - realizar audiências públicas com entidades da sociedade civil; III - convocar Ministros de Estado para prestar informações sobre assuntos inerentes a suas atribuições; IV - receber petições, reclamações, representações ou queixas de qualquer pessoa contra atos ou omissões das autoridades ou entidades públicas; V - solicitar depoimento de qualquer autoridade ou cidadão; VI - apreciar programas de obras, planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e sobre eles emitir parecer.

Câmara dos Deputados[113] e 15 Comissões Permanentes no Senado Federal[114], não computadas as Comissões Diretoras.

Tem grande destaque o papel informacional das Comissões Parlamentares, que devido à sua especialização temática e capacidade de geração de informações através de audiências públicas, consultas a órgãos públicos e recebimento de materiais da sociedade, são uma das principais fontes de consulta e obtenção de dados e informações pelos partidos e parlamentares.

As audiências públicas, além de permitirem aos parlamentares o acesso à especialistas que trazem informações técnicas e dados referentes às matérias em deliberação e também o contato com o grupos de interesse envolvidos e também com os próprios eleitores (audiências interativas[115]), também tem relevante papel de exposição, tendo em vista a sua transmissão nas TV´s da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e nos respectivos canais do Youtube, além de permitir que o próprio parlamentar faça a divulgação de trechos selecionados da sua participação nas suas redes sociais.

Fabiano Santos e Acir Almeida destacam que a organização do Congresso em torno de Comissões especializadas é um meio de se atender às demandas dos congressistas por expertise, visando a redução da incerteza que circunda o trabalho de formulação e implementação de políticas públicas. E considerando que o Poder Executivo

[113] Comissão de Agricultura, Pecuária, Abastecimento e Desenvolvimento Rural, Comissão de Ciência e Tecnologia, Comunicação e Informática, Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, Comissão de Cultura, Comissão de Defesa do Consumidor, Comissão de Defesa dos Direitos da Mulher, Comissão de Defesa dos Direitos da Pessoa Idosa, Comissão de Defesa dos Direitos das Pessoas com Deficiência, Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviços, Comissão de Desenvolvimento Urbano, Comissão de Direitos Humanos e Minorias, Comissão de Educação, Comissão de Finanças e Tributação, Comissão de Fiscalização Financeira e Controle, Comissão de Integração Nacional, Desenvolvimento Regional e da Amazônia, Comissão de Legislação Participativa, Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, Comissão de Minas e Energia, Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional, Comissão de Segurança Pública e Combate ao Crime Organizado, Comissão de Seguridade Social e Família, Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público, Comissão de Turismo, Comissão de Viação e Transportes, Comissão do Esporte. Disponível em: https://www.camara.leg.br/comissoes/comissoes-permanentes.

[114] Comissão de Assuntos Econômicos, Comissão de Assuntos Sociais, Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, Comissão de Ciência, Tecnologia, Inovação, Comunicação e Informática, Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa, Comissão Diretora do Senado Federal, Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo, Comissão de Educação, Cultura e Esporte, Comissão de Serviços de Infraestrutura, Comissão de Meio Ambiente, CRA - Comissão de Agricultura e Reforma Agrária, Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional, Comissão Senado do Futuro, Comissão de Segurança Pública, Comissão de Transparência, Governança, Fiscalização e Controle e Defesa do Consumidor. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/comissoes/pesquisa_comissao?tipo=prm&casa=sf&sit=func,aguard

[115] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Audiências interativas. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/transparencia/servicos-ao-cidadao/participacao-popular/audiencias-interativas.

é a principal fonte de proposições legislativas, é esperado que ele atue segundo os seus interesses no que se refere ao compartilhamento de informações, principalmente sobre as consequências da inovação legal proposta. Por isso, a coleta e o compartilhamento de informações sobre as consequências da proposição legislativa que que não fiquem limitada àquelas advindas do Executivo se constituí numa das principais funções das Comissões Parlamentares. Papel informativo que é mais acentuado quanto maior a divergência entre o Executivo e é a média da opinião dos congressistas em torno de uma política pública específica (quanto maior a congruência, menor tenderá a ser a necessidade do parlamentar médio de buscar informações adicionais na Comissão) e quanto maior for o caráter oposicionista da Comissão responsável pela análise da proposição (SANTOS; ALMEIDA, 2011).

Bruno Santos destaca que a função informacional das Comissões Parlamentares, especificamente a Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados e a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, na análise e elaboração de proposições de alteração da legislação tributária, lhes outorga o status de um dos principais âmbitos de atuação dos grupos de interesse organizados, que trabalham para ter um bom acesso aos seus membros. A sua atuação estratégica se utiliza de audiências públicas e de depoimentos de autoridades e outros interessados na medida, como meio de conferir voz a determinados agentes e valorizar determinadas informações e pontos de vista, o que constitui um relevante ativo na formação da opinião dos parlamentares e também da própria sociedade (via a repercussão dada pela mídia e também pelas suas próprias redes de comunicação e sociais) (SANTOS, 2016, p. 119).

Também torna as Comissões Parlamentares um local estratégico para o trabalho dos grupos de interesse a sua competência para deliberação terminativa, nos termos do artigo 24, II do Regimento Interno da Câmara dos Deputados[116] e artigo 91 do Regimento

[116] Art. 24. Às Comissões Permanentes, em razão da matéria de sua competência, e às demais Comissões, no que lhes for aplicável, cabe: I - discutir e votar as proposições sujeitas à deliberação do Plenário que lhes forem distribuídas; II - discutir e votar projetos de lei, dispensada a competência do Plenário, salvo o disposto no § 2º do art. 132 e excetuados os projetos: a) de lei complementar; b) de código; c)de iniciativa pular; d) de Comissão; e) relativos a matéria que não possa ser objeto de delegação, consoante o § 1º do art. 68 da Constituição Federal; f) oriundos do Senado, ou por ele emendados, que tenham sido aprovados pelo Plenário de qualquer das Casas; g) que tenham recebido pareceres divergentes; h) em regime de urgência;

Interno do Senado Federal[117], o que abarca projetos de lei ordinária em matéria tributária.

Por exemplo, em 27/04/22, a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal aprovou o Projeto de Lei n. 581/19, do Senador Álvaro Dias (Podemos-PR), que isenta do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRRF) os valores recebidos pelos trabalhadores a título Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), a justificativa apresentada é de estender o mesmo regime jurídico tributário dos lucros ou dividendos distribuídos aos seus sócios ou acionistas de empresas. A votação foi por 13 votos a zero. Tendo sido votado em regime terminativo, o projeto de lei não será apreciado pelo Plenário do Senado sendo enviado diretamente para apreciação pela Câmara dos Deputados[118].

Manoel Santos, no seu estudo sobre a atividade de lobby da Confederação Nacional da Indústria e a partir da análise de 481 (quatrocentos e oitenta e uma) proposições legislativas de interesse da CNI que tramitaram entre 1996 e 2010, identificou que apenas 34 (trinta e quatro), 7,1% (sete vírgula um por cento) foram votadas em Plenário. Essa constatação, na visão do pesquisador, explicita que as Comissões são um espaço estratégico para a atuação dos grupos de interesse[119], por dois motivos principais; b) menor custo de convencimento se comparado com o Plenário;

---

[117] Art. 91. Às comissões, no âmbito de suas atribuições, cabe, dispensada a competência do Plenário, nos termos do art. 58, § 2º, I, da Constituição, discutir e votar: I - projetos de lei ordinária de autoria de Senador, ressalvado projeto de código; II - projetos de resolução que versem sobre a suspensão da execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (Const., art. 52, X). III - projetos de decreto legislativo de que trata o § 1º do art. 223 da Constituição Federal. § 1º O Presidente do Senado, ouvidas as lideranças, poderá conferir às comissões competência para apreciar, terminativamente, as seguintes matérias: I - tratados ou acordos internacionais (Const., art. 49, I); II - autorização para a exploração e o aproveitamento de recursos hídricos e a pesquisa e lavra de riquezas minerais em terras indígenas (Const., art. 49, XVI); III - alienação ou concessão de terras públicas com área superior a dois mil e quinhentos hectares (Const., art. 49, XVII); IV - projetos de lei da Câmara de iniciativa parlamentar que tiverem sido aprovados, em decisão terminativa, por comissão daquela Casa; V - indicações e proposições diversas, exceto: a) projeto de resolução que altere o Regimento Interno; b) projetos de resolução a que se referem os arts. 52, V a IX, e 155, §§ 1º , IV, e 2º , IV e V, da Constituição; c) proposta de emenda à Constituição. § 2º Encerrada a apreciação terminativa a que se refere este artigo, a decisão da comissão será comunicada ao Presidente do Senado Federal para ciência do Plenário e publicação no *Diário do Senado Federal*. § 3º No prazo de cinco dias úteis, contado a partir da publicação da comunicação referida no § 2º no avulso eletrônico da Ordem do Dia da sessão seguinte, poderá ser interposto recurso para apreciação da matéria pelo Plenário do Senado. § 4º O recurso, assinado por um décimo dos membros do Senado, será dirigido ao Presidente da Casa. § 5º Esgotado o prazo previsto no § 3º, sem interposição de recurso, o projeto será, conforme o caso, encaminhado à sanção, promulgado, remetido à Câmara ou arquivado.

[118] AGÊNCIA SENADO. Aprovada isenção de Imposto de Renda sobre participação nos lucros de empregados. **Senado Notícias**, abr. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/04/27/aprovada-isencao-de-imposto-de-renda-sobre-participacao-nos-lucros-de-empregados. Acesso em: 31 jan. 2023.

[119] "HABITAT" dos grupos de lobby são as comissões permanentes do Congresso. **Valor Econômico**, out. 2015. Disponível em: https://valor.globo.com/politica/noticia/2015/10/30/habitat-dos-grupos-de-lobby-sao-as-comissoes-permanentes-do-congresso.ghtml. Acesso em: 31 jan. 2023.

b) os trabalhos nas Comissões geram menor exposição à resistência da opinião pública e de outros grupos de interesse (SANTOS, 2011, p. 163-164).

Esse contexto foi confirmado por Ciro Resende, em dissertação de Mestrado que avaliou a atuação dos interesses organizados nas Comissões Parlamentares. Através da pesquisa com 65 (sessenta e cinco) grupos que defendem interesses específicos no Congresso Nacional, Resende identificou que 63,1% (sessenta e três vírgula um por cento) consideram as Comissões como a arena política mais relevante para o exercício da influência, seguida da Presidência das Casas, 53,8% (cinquenta e três vírgula oito por cento), Plenário, 30,8% (trinta vírgula oito por cento), Consultorias Legislativas, 16,9% (dezesseis vírgula nove por cento), Mesa Diretora, 16,9% (dezesseis vírgula nove por centos) e Primeira Secretaria, 6,2% (seis vírgula dois por cento) (RESENDE, 2018, p. 49).

Ainda no estudo de Ciro Resende, através de pesquisa feita com representantes de grupos de interesse e assessores parlamentares cadastrados na Primeira-Secretaria da Câmara dos Deputados sobre a percepção deles sobre os níveis de eficácia das diferentes estratégias que são mais utilizadas no esforço de convencimento foi obtido como resultado: 57% (cinco e sete por cento) de respostas como altamente eficiente – apresentação de relatórios ou notas técnicas sobre os impactos de determinada proposição legislativa e a posição a respeito do grupo de interesse; 55,4% (cinquenta e cinto vírgula quatro por cento) de respostas – realização de visitas preventivas para preparar ou convencer o parlamentar, chamando a atenção para questões de interesse do grupo; 47,7% (quarenta e sete vírgula sete por cento) de respostas - gestões junto ao relator visando influenciá-lo sobre o conteúdo de determinada proposição legislativa; 44,66% (quarenta e quatro vírgula sessenta e seis por cento) de respostas - trabalho junto ao presidente da comissão na busca de influenciar previamente na indicação do relator para determinada proposição legislativa; 41,6% (quarenta e um vírgula seis por cento) de respostas – sugestões de ementas para que parlamentares apresentem (RESENDE, 2018, p. 52-53).

Em estudo efetuado no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA por Manoel Santos, Wagner Mancuso, Marcello Baird e Ciro Resende com base na análise de pesquisa do tipo *survey* efetuada com representantes de entidades públicas ou privadas cadastrados na Câmara dos Deputados para atividades de lobby, um dos itens pesquisados foi a respeito das percepções dos respondentes sobre sua influência no processo decisório. Questionados sobre a eficiência sobre os diversos tipos de ações estratégicas que costumam lançar mão, a maioria dos pesquisados reconheceu a relevância da atuação

junto à parlamentares que ocupam postos chave no processo legislativo (presidente de comissão e relator), e também da apresentação de trabalhos técnicos (relatórios e boletins técnicos) e do oferecimento de sugestões legislativas (proposições e emendas) (SANTOS; MANCUSO; BAIRD; RESENDE, 2017).

O que é muito relevante é a percepção dos lobistas sobre o grau de eficácia da sua atividade, conforme a conclusão apresentada pelos pesquisadores:

> No que diz respeito ao lobbying, todos os respondentes entendem que essa atividade pode mudar a posição de parlamentares, enquanto a grande maioria prefere concentrar seus esforços junto a parlamentares previamente alinhados com seus grupos, ou então que tenham estado indiferentes às suas demandas até o momento. De qualquer modo, por mais que o consenso relativo à eficácia da atividade seja unânime, os respondentes admitem que uma série de outros elementos também pesa na decisão dos legisladores, tais como a posição dos líderes do governo e dos partidos, a pressão de outros grupos de interesse, a repercussão do voto do parlamentar junto à mídia e à opinião pública, a opinião do eleitorado, as convicções pessoais dos decisores e os compromissos programáticos e ideológicos de seus partidos. O lobbying importa, mas sua importância deve ser considerada à luz de um conjunto de outras variáveis relevantes. Uma das variáveis mais importantes é a opinião pública, que, quando mobilizada, muda a estratégia de defesa de interesses e afeta as perspectivas de sucesso – negativamente, para os representantes do empresariado, e favoravelmente, para os representantes dos trabalhadores e, em menor medida, do setor público. (SANTOS; MANCUSO; BAIRD; RESENDE, 2017, p. 52-53)

A conclusão supra reforça a visão de que a formação da decisão política é complexa e está envolta à critérios eleitorais (viabilização reeleição), partidários, de classe social, interesses econômicos, entre outros. Por isso, uma das funções relevantes dos grupos de interesse é trazer dados e informações técnicas para reforçar o convencimento daqueles que já são a priori alinhados com os seus interesses, inclusive para que esses possam justificar a sua decisão para o seu eleitorado e também buscar o convencimento de outros parlamentares, que estejam indecisos ou que sejam de campos diferentes.

A matéria tributária, por suas peculiaridades, exige um maior trabalho de convencimento técnico por parte dos grupos de interesse, que tem a prática de levar aos legisladores, principalmente da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados e Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal estudos técnicos e pareceres que buscam construir o convencimento a favor ou contra determinada proposta de alteração da legislação tributária.

A grande questão com relação à informação é a capacidade de os parlamentares fazerem a análise crítica dos dados apresentados. No que se refere à tributação, é muito comum que as discussões envolvam a avaliação de impacto econômico de majoração ou redução de tributo na economia, competitividade de determinados setores econômicos, nível de empregabilidade ou geração de empregados. Dados que podem não ser corretamente estruturados ou mesmo serem trabalhados segundo vieses mais ou menos favoráveis, segundo os interesses defendidos.

O que pode implica em equívocos na análise da proposição legislativa pelos congressistas, derivando numa decisão legislativa equivocada, gerando uma norma com déficit no seu nível de racionalidade, principalmente nos seus níveis mais importantes, o teleológico e ético, na terminologia de Manuela Atienza.

3.4.3 – Grupos de interesse e processo legislativo federal em matéria tributária.

A tributação é um dos temas que mais movimenta a atuação de grupos de interesse e das Frentes Parlamentares e bancadas temáticas que lhes dão suporte no Congresso. O que se explica pela grande relevância que alterações na legislação tributária podem provocar em diversos aspectos da vida: relações sociais, economia, distribuição de renda, competitividade, proteção a interesses difusos (como a proteção ao meio ambiente), entre outros. Contexto que induz os diversos grupos de interesse, notadamente aqueles vinculados à setores da economia e do empresariado, a buscar influir fortemente para que a estrutura normativa do sistema tributária esteja desenhada, o máximo possível, segundo os seus interesses.

A repercussão diferenciada da questão tributária leva a que a mobilização dos grupos de interesse no Congresso Nacional e na própria sociedade seja cada vez mais estruturada, com a atividade de convencimento sendo feita não somente nos fóruns tradicionais do debate político (audiências públicas, reuniões de Comissões Temáticas, encontros com bancadas parlamentares, etc.), mas com forte utilização de instrumentos de publicidade, nos meios de comunicação de massa e nas redes sociais.

A forte vinculação da atividade de lobby com a temática tributária não é uma realidade exclusivamente brasileira, mas uma situação comum às grandes democracias capitalistas. Com destaque para os Estados Unidos, onde a atividade é regulamentada e exercida de forma bem mais explícita que no Brasil, sendo os lobistas e os grupos de

lobby parte intrínseca e muito importante do processo político. Ricardo Rodrigues destaca que a opção do legislador americano tem sido de privilegiar a transparência e divulgação da atividade de lobby, vista como solução mais democrática para os problemas e dificuldades oriundos dessa prática, do que regulamentar de forma restritiva a atividade dos indivíduos ou organização engajados nessas práticas (RODRIGUES, 2012, p. 92).

A complexidade técnica da matéria tributária e a dificuldade de análise, pelos parlamentares, das justificativas que fundamentam as propostas de alteração da sua legislação e da execução da chamada avaliação de impacto prospectiva, no que se refere aos efeitos que se espera serem provocados, também induz a maior abertura dos legisladores e das suas assessorias (individuais, partidárias ou de bancadas) à influência dos grupos de interesse.

Os grupos de interesse empresariais possuem clara prevalência nesse contexto. Como são dotados de grandes recursos financeiros e técnicos, laçam mão no processo de convencimento do fato de possuírem uma expertise muito maior do que a avassaladora maioria (se não totalidade) dos legisladores no que se refere às questões tributárias e seus aspectos econômicos, setoriais, concorrências e sociais (impactos em preços de mercadorias, balança comercial, nível de concorrência no mercado, geração de empregos, etc.). A interação entre o grupo de interesse e os legisladores ocorre num contexto estratégico, muito relevante principalmente para relatores e lideranças, que se beneficiam com o recebimento de subsídios e informações, minimizando os custos e perdas distributivas vinculadas ao processo decisório. Principalmente devido ao seu baixo grau de conhecimento sobre a matéria de fundo e capacidade de avaliação de impacto e efeitos (SANTOS, 2014, p. 57-58).

Ciro Resende apresenta dados relevantes sobre o funcionamento da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados (CFT), considerando a 53ª e 54ª Legislaturas (2007-2015), explicitando que foram realizadas no período 129 (cento e vinte e nove) audiências públicas, sejam exclusivas da Comissão ou em conjunto com outras. Em termos de participação de grupos de interessados nessas audiências, o autor destaca a forte participação de confederações nacionais representativas de setores empresariais, com relevante participação da Confederação Nacional da Indústria (quinze eventos), Confederação Nacional do Comércio (onze eventos) e a Associação Nacional das Empresas de Cartão de Crédito (nove eventos). Já considerando a participação em todas as atividades da CFT, o autor elencou como sendo as organizações mais centrais na sua rede de relacionamento: Ministério da Fazenda, Confederação Nacional da Indústria,

Confederação Nacional de Comércio de Bens, Serviços e Turismo, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e a Ordem do Advogados do Brasil (RESENDE, 2018, p. 96 e 129).

As audiências públicas e reuniões abertas da Comissão de Finanças e Tributação (CFT) são etapas relevantes no processo legislativo tributário federal pela capacidade de gerarem informações relevantes aos parlamentares. Ao mesmo tempo, é nítido o predomínio da participação da tecnoburocracia especializada e dos grupos de interesses econômicos, que se utilizam estrategicamente desses eventos para a apresentação de informações técnicas favoráveis aos seus interesses e para o contato direto com os parlamentares, notadamente o Relator de cada proposição. Outros grupos de interesse, como sindicatos, Organizações Não Governamentais, entre outros, têm participação bem mais tímidas.

A participação de representantes de órgãos públicos nas audiências públicas da CFT é um indicativo da relevância da atuação do Congresso Nacional na análise e deliberação das proposições tributárias, em sentido contrário ao senso comum de que o Legislativo seria apenas um homologador da agenda tributária do Executivo. O acompanhamento próximo e o trabalho de convencimento feito pela Receita Federal e o Ministério da Fazenda junto aos parlamentares decorre da visão de que o Legislativo é uma arena aonde trabalham diversos atores da sociedade, cada um na defesa dos seus interesses. E que sem uma atuação forte do Executivo, as chances de aprovação das suas proposições legislativas ou de barrar alterações contrárias aos seus objetivos ficaria prejudicada.

Manoel Leonardo Santos, no seu relevante estudo sobre a atividade de lobby de interesses do setor industrial no Congresso Nacional, patrocinado pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), destaca o trabalho efetuado para direcionar o nível e o viés de conhecimento dos parlamentares para a linha de interesse defendida, através da atuação estratégica dos articuladores da indústria:

> Junto aos parlamentares os articuladores apresentam relatórios, participam de reuniões e audiências públicas, procuram indicar relatores mais favoráveis aos seus interesses, informam os parlamentares com notas técnicas e relatórios, todos contendo a posição da CNI e os fundamentos dos seus argumentos. Outra atividade de lobby é oferecer ideias para a atividade de emendamento por parte dos deputados. Procuram também interferir nas pautas de discussão das comissões, visando retardar o que não interesse e acelerar o tramite daquilo que interessa. (SANTOS, 2011, p. 104)

A autuação estratégica dos grupos de interesses econômicos não se limita ao aspecto informacional e técnico, mas busca influir na própria organização do processo legislativo. Principalmente através da atuação de congressistas de Frentes Parlamentares e bancadas temáticas vinculadas à sua agenda de interesses. Quando parlamentares vinculados se posicionam nas Comissões Temáticas e, principalmente, na relatoria das propostas legislativas mais relevantes, o poder de influência desses grupos de interesse é exponenciada, operando no âmbito da definição do andamento do processo legislativo, seja para sua aceleração (propostas consideradas favoráveis) ou para a sua obstacularização ou inserção de alterações (propostas consideradas desfavoráveis).

A Confederação Nacional da Indústria pode ser considerada o paradigma da atuação dos grupos de interesse econômico no Congresso Nacional, por possuir uma estrutura própria voltada para a representação do setor e uma dinâmica de atuação consolidada e bastante incisiva e exitosa.

A sua atuação tem como ponto inicial o monitoramento do processo legislativo no Congresso Nacional, com a identificação e acompanhamento de todas as proposições legislativas (projetos de lei e medidas provisórias) que têm a potencialidade de produzir impactos no âmbito da atividade industrial. O resultado desse trabalho é compartilhado com as Federações estaduais, para análise e apresentação de posicionamentos sobre as propostas. Ao mesmo tempo, as áreas técnicas e os Conselhos Temáticos da CNI fazem a sua análise técnica e apresentam os seus Pareceres visando orientar o posicionamento institucional. Consolidada as informações e o posicionamento do setor, a CNI passa para o trabalho de convencimento, com o municiamento dos parlamentares através de pareceres técnicos, estudos de impacto no setor produtivo, referente às principais propostas. Etapa na qual atuam os seus articuladores profissionais, que são parte do quadro da CNI, e especializados no contato direto e no convencimento dos tomadores de decisão (AZOLIN, 2020, p. 68-69).

Os posicionamentos da CNI são explicitados para toda a sociedade através da divulgação da sua "Agenda Legislativa", com periodicidade anual, e também através de eventos promovidos ou patrocinados pela entidade, que usualmente contam com a participação de autoridades do Poder Executivo e parlamentares.

A "Agenda Legislativa da Indústria" de 2022 foi lançada em cerimônia da CNI[120], em 29/03/22, com transmissão ao vivo por canal do Youtube[121]. A Confederação apresenta o material da seguinte forma[122]:

> A Confederação Nacional da Indústria (CNI), em parceria com as federações de indústrias e associações setoriais de âmbito nacional, elaborou a Agenda Legislativa da Indústria 2022, que apresenta 151 projetos em tramitação no Congresso Nacional que são prioritários para o desenvolvimento do país.
>
> O documento reúne propostas para melhorar o ambiente de negócios, atrair investimentos e promover desenvolvimento econômico e social.
>
> A crise econômica faz com que medidas de redução do Custo Brasil e de aumento da competitividade do setor produtivo sejam ainda mais urgentes. Com a população e as empresas em situação econômica precária, a CNI entende que a atuação do Congresso Nacional é fundamental. (CNI, 2022)

Dos 12 (doze) temas da Pauta Mínima da Agenda Legislativa[123], 5 (cinco) são tributários: Reforma Tributária (PEC nº 110/19), Programa Especial de Regularização Tributária – Pert (PL nº 4728/2020), Tributação em Bases Universais – TBU (PL nº 2502/2021), Prorrogação dos incentivos de IRPJ e reinvestimento nas áreas da Sudam e Sudene (PL nº 4416/2021) e Desobrigação de contribuição adicional para aposentadoria (PL nº 1363/2021). Para todas essas propostas de alteração da legislação tributária o posicionamento da CNI é favorável (convergente) à aprovação.

A CNI elegeu a aprovação da Reforma Tributária, nos termos do Projeto de Emenda Constitucional nº 110/19, como a grande prioridade a indústria em 2022.

---

[120] Na cerimônia, Senador Eduardo Gomes (MDB/SE) e o deputado federal Eduardo Bismarck (PEDT/CE) receberam a agenda legislativa das mãos do presidente da CNI, Robson Andrade.

[121] AGENDA LEGISLATIVA DA INDÚSTRIA 2022, 2022. 1 vídeo. (1:02 min). Publicado pelo canal Confederação Nacional da Indústria. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=wqNyssB87bI. Acesso em: 31 jan. 2023.

[122] CNI. Agenda legislativa da Indústria 2022. **Portal da Indústria**, 2022. Disponível em: https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/assuntos-legislativos/produtos/agenda-legislativa/#agenda-legislativa-da-industria-2022%20. Acesso em: 31 jan. 2023.

[123] CNI. Agenda legislativa da Indústria 2022: pauta mínima. **Portal da Indústria**, 2022. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/a2/74/a2740310-0c29-4fbf-9266-d614f88ec5b1/pauta_minima_2022_interativo.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

Já em 2021, foi intensa a movimentação do setor industrial em prol da aprovação da PEC nº 110/19[124], e em sentido contrário à minirreforma do Imposto de Renda, com a introdução da tributação dos rendimentos decorrentes da distribuição de lucros e dividendos, defendida pelo Ministério da Fazenda.

Sobre o projeto de Reforma Tributária, a CNI consignou na sua Pauta Mínima:

> O sistema tributário brasileiro atual, dada a sua complexidade, gera elevados custos e insegurança jurídica, reduz a competitividade das empresas e desestimula os investimentos no País.
>
> É imprescindível a reforma do sistema tributário para aproximar o Brasil do padrão adotado pela maioria dos países desenvolvidos, promovendo a integração nacional e o crescimento econômico.
>
> O IVA Dual colocará fim às distorções do atual sistema, resolvendo grande parte dos problemas da tributação sobre o consumo. O fim do ICMS, com a proposta de legislação única, simplifica e torna as empresas mais competitivas, tanto na hora de exportar, quanto na concorrência com produtos importados.
>
> A respeito do Imposto Seletivo (IS), que substituirá o atual Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o substitutivo avança ao delimitar a incidência apenas sobre bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.
>
> Contudo sugere-se a fixação de prazo para o fim do IPI. A falta de prazo significa que o consumo de bens industriais não terá acesso a simplificação proposta pelo novo sistema de forma tão rápida quanto os demais bens e serviços.
>
> São mantidos o Simples Nacional, a Zona Franca de Manaus e Zonas de Processamento de Exportação. (CNI, 2022, p. 11-12)

[124] Exemplo foi o evento *on line* organizado pela CNI em parceria com o jornal Correio Brasiliense que teve como mote "a necessidade de uma reforma tributária ampla para destravar o crescimento da economia." Participaram do debate, conselheiro emérito da Confederação Nacional da Indústria (CNI), Armando Monteiro, senador Roberto Rocha (PSDB-MA), os deputados Ricardo Barros (PP-PR) e Alexis Fonteyne (NOVO-SP), professora e consultora especialista em IVA/IBS, advogada Melina Rocha e o diretor do Centro de Cidadania Fiscal, economista Bernard Appy. Segundo a divulgação do evento pela CNI "O setor industrial avalia que a reforma é urgente para o país e que já passou da hora de fazer mudanças no atual sistema. Ela apoia, especialmente, a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) que substitua os cinco tributos de consumo: PIS/Cofins e IPI (federais), ICMS (estadual), ISS (municipal). Atualmente, o acordo pela tramitação da reforma prevê, inicialmente, a união apenas de PIS e Cofins, deixando a discussão sobre os demais tributos para depois." Vide: INDÚSTRIA em Debate: veja como foi a live sobre a reforma tributária. **Agência de Notícias da Indústria**, jun. 2021. Disponível em: https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/cni-faz-live-sobre-reforma-tributaria-nesta-terca-feira/. Acesso em: 31 jan. 2023.

No evento *on line*, "Reforma tributária e os desafios do Senado Federal no Pós-Pandemia" promovido pela CNI em parceria com a Federação Brasileira de Bancos (Febraban), e do qual participaram o presidente do Senado, senador Rodrigo Pacheco (DEM-MG), Senador Roberto Rocha (Podemos-MA), o relator da reforma do Imposto de Renda no Senado, Senador Ângelo Coronel (PSD-BA), o presidente da Febraban, Isaac Sidney, o Presidente da CNI, Robson Andrade destacou o posicionamento do setor industrial:

> Apoiamos a PEC 110. Ela trata de uma reforma tributária ampla que vai resolver grande parte dos atuais problemas do sistema de tributação sobre o consumo. Com isso, as empresas brasileiras se tornarão mais competitivas, tanto na hora de exportar, como na concorrência com produtos importados no mercado brasileiro. O Senado já tem uma boa base de discussão e estamos em um bom caminho.

Por outro lado, a CNI tem se posicionado fortemente contra as alterações do Imposto de Renda constantes do Projeto de Lei nº 2337/21, que altera a alíquota do Imposto de Renda Pessoa Jurídica[125], introduz a tributação sobre lucros e dividendos[126] e extingue a dedutibilidade do pagamento de Juros sobre o Capital Próprio[127]. Proposição que após aprovada pela Câmara dos Deputados se encontrava, em janeiro de 2023, paralisada no Senado Federal. A análise da tributação dos lucros e dividendos será objeto de avaliação específica no próximo capítulo dessa tese.

A atuação da CNI é bastante estruturada com a participação intensa de seus representantes em audiências públicas na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados e também através da participação de parlamentares, como convidados, em eventos promovidos pela Confederação ou pelas suas afiliadas (Federações das Indústrias dos Estados e Associações de ramos industriais), com destaque para a atuação da Federação da Indústrias de São Paulo, que replica o mesmo tipo de estrutura com escritório de representação em Brasília e assessores com atuação no Congresso Nacional (CAMPOS, 2017).

---

[125] O texto original do Projeto de Lei nº 2337/21 previa a redução da alíquota básica do IRPJ de 15% para 12,5%, em contrapartida à tributação de lucros e dividendos.

[126] A partir da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, editada no governo de Fernando Henrique Cardoso, os lucros e dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário. O lucro aferido é tributado exclusivamente na pessoa jurídica e ficam isentos por ocasião do recebimento pelos beneficiários.

[127] O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 instituiu a dedutibilidade dos valores pagos a título de Juros sobre Capital Próprio (JCP), a sócios e acionistas, no cômputo do lucro real, para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

Com relação à taxa de sucesso no Congresso Nacional, a pesquisa de Manoel Santos traz a informação de que de 482 (quatrocentos e oitenta e duas) proposições de interesse da indústria, no período de 1996-2010, essa taxa foi de 63% (304 proposições), sendo que desse percentual 29,3% (89 proposições) se refere a leis aprovadas, 13,8% rejeição explícita da matéria (42 proposições), 39,8% se refere ao arquivamento ao final da respectiva legislatura (121 proposições) e 17,2% (52 proposições) referentes a matérias prejudicadas ou retiradas pelo proponente. O sucesso da indústria também corresponde em grande parte ao sucesso do Executivo, já que 64,2% se refere a proposições com origem na administração federal. Deve ser destacado, também, que grande parte desse sucesso está na manutenção do status quo, evitando-se o avanço de propostas contrárias aos seus interesses. Contexto que é muito relevante em matéria tributária, com a defesa dos interesses corporativos logrando êxito ao contribuir para se evitar a criação ou majoração de tributos ou a extinção ou redução de benefícios fiscais (SANTOS, 2011, p. 162-164).

A Federação das Indústria do Estado de São Paulo (FIESP) também tem forte atuação no Congresso Nacional e com destaque no que se refere à temas tributários, com escritório de representação em Brasília e estrutura técnica e de representação profissional.

Nos últimos anos teve destaque a atuação da FIESP na disseminação de uma linha de pensamento ideológico de caráter contrário a qualquer modificação no sistema tributário que na sua visão implicasse em aumento na carga tributária ou fosse contrária aos interesses dos seus associados, com a utilização maciça de campanhas publicitárias e dos meios de comunicação.

O maior exemplo dessa linha de atuação foi a campanha de âmbito nacional "Não vou pagar Pato", iniciada em 03 de setembro de 2015, contra a proposta da volta da CPMF aventada no segundo mandato da Presidenta Dilma Rousseff, para combate da crise econômica de 2014[128]. A campanha foi capitaneada pelo então presidente da FIESP, Paulo Skaf, que tinha forte pretensões políticas, tendo sido candidato a Governador de São Paulo no pleito de 2018. Em 01 de outubro foi inflado um pato amarelo de borracha de 22 metros de altura na frente do Congresso Nacional e também foram colocados mil patinhos infláveis no espelho d'água em frente da sede Poder Legislativo federal.

[128] BRITO, Ricardo. Skaf lança campanha 'Não Vou Pagar o Pato' em frente ao Congresso. **Estadão**, out. 2015. Disponível em: https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,skaf-lanca-campanha-nao-vou-pagar-o-pato-em-frente-ao-congresso,1772658. Acesso em: 31 jan. 2023.

A campanha foi uma das linhas de frente de apoio ao impeachment da Presidenta Dilma Rousseff, com o outro pato gigante colocado na frente do prédio da entidade na Avenida Paulista em São Paulo tendo se transformado em ponto de encontro e centro das manifestações dos apoiadores da aprovação do impedimento[129].

A atuação de entidades empresariais na mídia com campanhas com conteúdo negativo sobre a tributação e que não trazem informações mais completas sobre o que são os tributos, a sua correlação com o custeio dos serviços públicos essenciais e de como é organizada a carga tributária, acaba por contribuir com a desinformação da população sobre o tema. São exemplos, o dia livre impostos, que ocorre todo o ano em 02 de junho, promovido principalmente pelas associações de lojistas[130], e os impostômetros, que são instalados em associações comerciais, como a de São Paulo, com o objetivo de informar o "montante pago pelos contribuintes brasileiros aos governos federal, estaduais e municipais desde o início do ano."[131]

Esse tipo de iniciativa impacta fortemente a visão da população sobre a tributação e, consequentemente, repercute nos legisladores e na forma como se dá a sua atuação em face das proposições de alteração na legislação tributária.

A Frente Parlamentar do Agronegócio, por sua vez, é outro exemplo de um forte grupo de interesse, com grande poder de persuasão e capacidade de influenciar no processo legislativo em matéria tributária, pela forte atuação no Congresso Nacional.

Atuação que ocorre, normalmente, de forma estruturada e coesa para impedir a evolução e aprovação de qualquer alteração de proposta de alteração da legislação tributação que seja contrária aos seus interesses (caso das propostas de taxação das exportações) e, por outro lado, para viabilizar a aprovação de propostas que lhes sejam favoráveis.

Em levantamento feito, em 2018, pelo jornal Estado de São Paulo/Broadcast com base nos registros do Congresso Nacional demonstrou que a bancada do Agronegócio é a mais bem estruturada do Legislativo Federal, congregando 210 (duzentos e dez) deputados e 26 (vinte e seis) senadores, num total de 236 (duzentos e trinta) congressistas,

---

[129] MANIFESTANTES antigoverno ocupam a Avenida Paulista. **GZH**, mar. 2016. Disponível em: https://gauchazh.clicrbs.com.br/geral/noticia/2016/03/manifestantes-antigoverno-ocupam-a-avenida-paulista-5110208.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

[130] CDL BRASIL. Dia Livre de Impostos acontece dia 02 de junho em todo o país. **FCDL Minas Gerais**, mai. 2022. Disponível em: https://fcdlmg.org.br/dia-livre-de-impostos-acontece-dia-02-de-junho-em-todo-o-pais/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[131] IMPOSTÔMETRO. Brasileiros já pagaram 1,5 tri em impostos. **Impostômetro**, jul. 2022. Disponível em: https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=1231. Acesso em: 31 jan. 2023.

correspondendo a 39,7% (trinta e nove vírgula sete por cento) dos parlamentares e que pode alcançar 260 (duzentos e sessenta) votos, superando os 257 (duzentos e cinquenta e sete) votos, que correspondem à maioria absoluta, quórum exigido para a aprovação de determinadas matérias. Segundo o levantamento, 42 (quarenta e dois) deputados federais afirmaram ter no agronegócio a sua fonte de renda e 80 (oitenta) admitem ter ligações fortes com o setor[132].

Essa atuação política tem sido notória, por exemplo, nas discussões dos projetos de reforma tributária:

> A Frente Parlamentar da Agropecuária apresentou duas emendas à proposta de reforma tributária (PEC 45/19). A primeira pretende manter a carga tributária no mesmo patamar atual, e a segunda trata da manutenção do direito de não tributar a exportação com a garantia de restituição dos créditos tributários.
>
> O objetivo é respeitar as garantias mínimas dos produtores rurais e de toda a cadeia produtiva do setor que mais contribui para a economia, mantendo a competitividade dos nossos produtos frente aos estrangeiros", explicou o vice-presidente da frente, deputado Sérgio Souza (MDB-PR).
>
> De acordo com ele, a essência da reforma tributária é de reorganização dos tributos para diminuir a burocracia. "Não podemos permitir taxação das exportações e nem aumento da carga tributária do setor agrícola, isso aumentaria o custo de produção", afirmou Souza.[133]

Outro exemplo, foi a atuação articulada dos parlamentares da Frente para a rejeição de proposta trazida em medida provisória de tributação pelas contribuições do PIS e da COFINS da receita da comercialização da soja *in natura*:

> A Frente Parlamentar da Agropecuária (FPA) na Câmara dos Deputados, que conta com cerca de 200 parlamentares, trabalha forte nos bastidores para derrubar a nova tributação que se tenta impor sobre a cadeia produtiva da soja. A informação é de que está funcionando o lobby, e não deve ser aprovada a taxa de 9,5% de PIS/Cofins sobre a exportação da oleaginosa (via emenda à Medida Provisória 627).
>
> Um dos mentores da iniciativa, o deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR) já admite a derrota: "Perdemos a batalha da comunicação. Ficamos

[132] PEREIRA, Pablo. Os donos do congresso: capítulo 2: agronegócio. Agronegócio tem a bancada mais bem organizada. **Estadão**, jul. 2018. Disponível em: https://infograficos.estadao.com.br/public/politica/eleicoes/2018/os-donos-do-congresso/agro/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[133] FRENTE apresenta emendas para manter carga tributária do agronegócio. Câmara dos Deputados, set. 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/589441-frente-apresenta-emendas-para-manter-carga-tributaria-do-agronegocio/. Acesso em: 31 jan. 2023.

> somente eu o Rubens (líder do PPS, Rubens Bueno) contra todo mundo", confidencia Hauly.
>
> Em jantar na residência oficial do presidente da Câmara, Henrique Eduardo Alves (PMDB-RS), o deputado Ronaldo Caiado (DEM-GO) defendeu a exclusão da emenda. O argumento de que o imposto geraria prejuízo ao agronegócio convenceu a maioria dos líderes, e um acordo foi confirmado na tarde desta terça-feira (01).[134]

A redução do custo tributário de toda a cadeia do agronegócio, principalmente dos principais insumos que impactam no seu custo e, consequentemente, na sua competitividade no mercado internacional tem marcado a atuação da Frente do Agronegócio junto aos Poderes Executivos e Legislativo.

Com a pandemia da Covid-19 e a invasão da Ucrânia pela Rússia ficou mais crítica a dependência brasileira da importação de fertilizantes, que é um dos mais importantes insumos para a agricultura, o que tem levado à busca de novos incentivos fiscais para reduzir tanto o custo de importação, mas também alavancar os investimentos na produção nacional. Caso do Projeto de Lei 3507/21[135] que institui o Programa de Desenvolvimento da Indústria de Fertilizantes - PROFERT baseado em incentivos fiscais para empresas que tenham projetos aprovados para implantação, ampliação ou modernização de unidades para produção de fertilizantes e de seus insumos. Consoante este Projeto de Lei, as máquinas, equipamentos, materiais de construção civil e serviços contratados para efetivar os projetos terão suspensão do pagamento da contribuição para PIS/Pasep, PIS/Pasep-Importação, Cofins, Cofins-Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), IPI vinculado à importação e Imposto de Importação (II). Tramitando pelo regime conclusivo, o PL já foi aprovado pela Comissão de Agricultura pela Câmara dos Deputados[136] e aguarda votação na Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviço.

Outro importante grupo de interesse organizado é a Frente Parlamentar Evangélica, que segundo consta no site da Câmara dos Deputados congrega formalmente

---

[134] GOTTEMS, Leonardo. Bancada ruralista consegue abortar novos imposto sobre soja. **Pioneer**, abr. 2014. Disponível em: https://www.pioneersementes.com.br/soja/central-de-informacoes/noticias/1278/bancada-ruralista-consegue-abortar-novo-imposto-sobre-soja. Acesso em: 31 jan. 2023.

[135] BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 3507/2021. Institui o Programa de Desenvolvimento da Indústria de Fertilizantes - PROFERT e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2302432. Acesso em: 31 jan. 2023.

[136] WALENDORFF, Rafael. Incentivo fiscal à produção de adubos avança em comissão da Câmara. **Valor Econômico**, jun. 2022. Disponível em: https://valor.globo.com/agronegocios/noticia/2022/06/02/incentivo-fiscal-a-producao-de-adubos-avanca-em-comissao-da-camara.ghtml. Acesso em: 31 jan. 2023.

202 (duzentos e dois deputados federais) e 09 (nove) senadores de diversos partidos[137]. Apesar de sua atuação ser mais visível em assuntos que envolvam questões ideológicas e sociais, com apelo mais direto com dogmas religiosos, a questão tributária é um dos fortes campos de atuação organizada e estratégica da Frente.

Nesse contexto, é facilmente identificável que a Frente Parlamentar Evangélica tem objetivo práticos voltados na defesa dos interesses das instituições religiosas e da maximização dos benefícios e ganhos tributários, vinculados na luta política pela isenção fiscal das entidades religiosas e de outros benefícios que recebem do Estado (ROCHA; SILVA; BARRETO; 2021, p. 21).

Em tese de doutorado sobre a trajetória dos evangélicos na política brasileira, Isabel Oliveira analisou a atuação da Frente Parlamentar Evangélica na 55ª legislatura (2015-2019) e identificou que das 1.643 (mil seiscentos e quarenta e três) proposições apresentadas pela bancada, apenas 29 (vinte e nove) eram de interesse religioso, correspondendo a 1,8% (um vírgula oito por cento) do total. Numa divisão temática, incentivos fiscais é o quinto tema mais recorrente, sendo objeto de 85 (oitenta e cinco) proposições (5,17%) do total (OLIVEIRA, 2018, p. 177-178).

A correlação entre a desoneração tributária das atividades religiosas e o exponencial crescimento da bancada evangélica no Congresso Nacional tem sido objeto de estudos acadêmicos, com destaque à criação no final de 2021 do Centro de Estudos da Religião e Políticas Públicas (CERP) ligado ao Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Em cujo âmbito foi produzido o estudo "A Economia Política do Pentecostalismo: Uma Análise Estrutural Dinâmica", de autoria dos pesquisadores Raphael Corbi e Fabio Miessi, e no qual, com base em modelos matemáticos e dados da Receita Federal, os economistas projetaram como seria a expansão das igrejas evangélicas no Brasil se não houvessem a imunidade e as regras de isenção tributárias caso elas precisassem pagar impostos. A partir dos dados coletados, os pesquisadores chegaram à conclusão que o número total de templos no Brasil poderia ser até 74% (setenta e quatro por cento) menor.[138]

[137] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Frente Parlamentar Evangélica do Congresso Nacional. **Câmara dos Deputados**, abr. 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/deputado/frenteDetalhe.asp?id=54010.

[138] LUNA, Cacilda. Novo centro de estudos da FEA investiga a relação entre religião e políticas públicas. **FEA/USP**, jun. 2022. Disponível em: https://www.fea.usp.br/fea/noticias/novo-centro-de-estudos-da-fea-investiga-relacao-entre-religiao-e-politicas-publicas

O resultado desse estudo está resumido no *paper* "O papel da isenção tributária sobre o crescimento das Igrejas Evangélicas no Brasil".[139]

A força política da Frente Parlamentar Evangélica e a sua capacidade de obter benefícios tributários foi comprovado na questão da tributação do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) dos imóveis alugados por entidades religiosas.

A Constituição Federal, através do § 4º do seu art. 150 determina que a imunidade instituída pelo VI, "b", do mesmo artigo, abarca exclusivamente o patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais às atividades religiosas. No caso de imóvel de terceiros, alugados por entidades religiosas para promoção de suas atividades, o ônus econômico do imposto acabava por recair sobre elas, devido à prática de mercado do contribuinte (proprietário) de repassar contratualmente a responsabilidade econômica pelo seu pagamento para o locatário. Em face dessa situação, várias entidades religiosas buscavam no Judiciário o reconhecimento do direito de estender a imunidade constitucional também para o IPTU referente ao imóvel de terceiro que alugavam. Contudo, o Supremo Tribunal Federal, corretamente, refutou essa argumentação, tendo em vista que a imunidade somente alcança o patrimônio da entidade e não o de terceiro, sendo que o repasse contratual do ônus do IPTU pelo contrato de locação não tem o condão de também fazer a extensão da imunidade constitucional.

Como a questão se encaminhou para um desfecho desfavorável no Judiciário e em vários municípios haviam cobranças de IPTU sobre os imóveis alugados por entidades religiosas, iniciou-se intenso lobby no Congresso Nacional para aprovação de Emenda Constitucional para ampliação da norma de imunidade sobre as propriedades vinculadas as atividades religiosas.

Em 07/10/15, o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) nº 133 foi apresentado pelo então Senador Marcelo Crivella (PRTB/RJ), que é uma das principais lideranças políticas dos evangélicos, sendo Bispo da Igreja Universal do Reino de Deus. Na sua carreira política, Crivella foi eleito duas vezes Senador (2002-2010 e 2010-2016), foi Ministro da Pesca (2012-2014) e Prefeito do Rio de Janeiro (2016-2020).

O Projeto de Emenda Constitucional, após rápida tramitação e aprovação no Senado, foi enviado, em 2016, para a Câmara dos Deputado. Em 16/12/21, a proposta foi

[139] CORB, Raphael; MIESSI, Fabio. O papel da isenção tributária sobre o crescimento das Igrejas Evangélicas no Brasil. **CERP/USP**, n. 3, jan. 2022. Disponível em: https://sites.usp.br/cerp/wp-content/uploads/sites/1070/2022/02/Opinia%CC%83o2022_3-1.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

incluída na pauta de votação do Plenário da Casa e aprovado em dois turnos de votação, no tempo recorde de 40 (quarenta) minutos. A aprovação em primeiro turno teve 393 (trezentos e noventa e três) votos a favor, 37 (trinta e sete) contrários e quatro abstenções e em segunda escrutínio foram 376 (trezentos e setenta e seis) votos favoráveis, contra apenas e 30 (trinta) votos contrários e cinco abstenções. Dois partidos apenas, (PSOL e Cidadania), orientaram suas bancadas para votarem contrária a aprovação, enquanto o Partido Novo liberou o voto dos seus parlamentares[140].

O fato de partidos de todos os espectros ideológicos terem votado a favor da extensão da desoneração fiscal dos templos para contemplar terceiros (proprietários de imóveis que não são entidades religiosas) é uma comprovação da força política dos evangélicos e da sua capacidade de instrumentalizar essa capacidade de direcionamento de votos para a obtenção de benefícios tributários.

Raphael Corbi e Fabio Miessi, estudiosos sobre a correlação entre religião, política e tributação destacam que a promulgação da Emenda Constitucional nº 116 terá a Igreja Católica como maior prejudicada, já que por ser proprietária da maioria dos seus imóveis, não terá ganho com a extensão da imunidade. O que na prática implicará que essa entidade religiosa deverá sofrer indiretamente uma competição ainda mais forte das igrejas evangélicas, que com custos de funcionamento ainda mais baixos, terão maior potencial de expansão. Também serão prejudicados os pequenos e médios municípios, que já possuem pequena ou quase nenhuma arrecadação tributária, e agora terão ainda mais reduzida a sua arrecadação do IPTU e aumentada a sua dependência de repasses de verbas federais e estaduais (CORBI; MIESSI, 2022).

Por fim, concluem os citados pesquisadores:

> Logo, os ganhos financeiros advindos da nova emenda devem se traduzir em maior influência política da FPE, sustentando um ciclo onde isenções tributárias religiosas impulsionam a expansão dos templos e a atração de mais fiéis. Isso, segundo as nossas estimativas, leva ao aumento na base política evangélica no Congresso, que por sua vez busca aumentar os benefícios fiscais recebidos pelas igrejas. O presidente Bolsonaro é o outro claro ganhador da Emenda 116 pois agrada a sua base política, sem trazer grandes consequências fiscais para o governo federal. (CORBI; MIESSI, 2022)

Segundo noticiou o site do jornal O Globo, o Deputado Eli Borges do (Solidariedade-TO) em seu discurso no plenário destacou aos seus pares que "as igrejas são alvos das

[140] CLAVERY, Elisa; BARBIÉRI, Luiz Felipe. Câmara aprova PEC que isenta de IPTU imóveis alugados por igrejas. **G1**, dez, 2021. Disponível em: https://g1.globo.com/politica/noticia/2021/12/16/camara-aprova-pec-que-isenta-de-iptu-imoveis-alugados-por-igrejas.ghtml. Acesso em: 31 jan. 2023.

buscas de vossas excelências em períodos eleitorais.", e ainda que, "Os senhores deputados em períodos eleitorais engrandecem e reconhecem a importância das igrejas, mas o gesto tem que ser praticado na essência e aqui essência é voto".

Não, por acaso, a imprensa destacou que a disputa pelo voto do eleitorado evangélico seria de grande importância na disputa por cadeiras no Congresso Nacional[141] e pela Presidência da República em 2022[142] e que a questão tributária vinha sendo utilizada por apoiadores do presidente Jair Bolsonaro para disseminar *fake news* e atacar o então candidato Luiz Inácio Lula da Silva, caso do Deputado Federal Marcos Feliciano (PL-SP) que através de entrevista e nota oficial afirmou que caso eleito o candidato do Partido dos Trabalhadores iria perseguir as igrejas evangélicas através da Receita Federal.[143]

3.5 – Composição social do Congresso Nacional.

Uma questão que influi na forma como o Congresso Nacional trata a matéria tributária e de como tem se dado a produção legislativa tributária após a promulgação da Constituição Federal de 1988 é a composição social do parlamento.

A tradicional composição elitista do Congresso Nacional e a forte vinculação dos partidos e parlamentares aos grupos de interesses econômicos, cuja faceta mais explícita é o financiamento eleitoral privado, traz um componente conservador e refratário a uma tributação mais justa e vinculada à capacidade contributiva. O que explica que a legislação produzida pelo Congresso Nacional tem sido direcionada à regressividade, com a tributação sobre o consumo penalizando a população mais pobre, e muito refratária às modificações sobre o sistema de tributação da renda e redução das benesses fiscais.

O caráter elitista da representação parlamentar, com a predominância de congressistas que se beneficiam pessoalmente do sistema tributário regressivo, por

---

[141] ANDRADE, Tainá. Com forte influência política, Evangélicos são um pote de ouro nas eleições. **Correio Braziliense**, dez. 2021. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/politica/2021/12/4973217-com-forte-influencia-politica-evangelicos-sao-um-pote-de-ouro-nas-eleicoes.html. Acesso em: dez. 2021.

[142] MARCELINO, Daniel. Fé nos números da corrida presidencial em 2022. **JOTA**, jul. 2022. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-daniel-marcelino/fe-nos-numeros-da-corrida-presidencial-em-2022-12072022 Acesso em: dez. 2021.

[143] MARZULLO, Luísa. Após fake news sobre fechamento de igrejas, Feliciano fala em perseguição aos evangélicos pela Receita em caso de vitória de Lula. **O Globo**, ago. 2022. Disponível em: https://oglobo.globo.com/politica/eleicoes-2022/noticia/2022/08/apos-dizer-que-igrejas-fecharao-em-caso-de-vitoria-do-pt-feliciano-agora-fala-em-perseguicao-aos-evangelicos-por-parte-da-rf.ghtml. Acesso em: dez. 2021.

pertencerem à elite econômica, com o grande número de empresários, profissionais liberais (advogados, médicos e engenheiros, principalmente) ou daqueles provenientes da elite do funcionalismo público (promotores de justiça, delegados, entre outros), não tem sido objeto de estudos mais profundos.

Faltam avaliações sobre como o projeto tributário da Constituição Federal de 1988 é centrado numa visão de sociedade centrada na solidariedade social, com a tributação voltada à capacidade contributiva gerando recursos para investimento sociais que combatam a nossa indecente e absurda desigualdade social; enquanto, por outro lado, a nossa representação política é majoritariamente elitista, conservadora, com uma visão negativa da tributação (na linha do libertarismo fiscal) e muito vinculada aos interesses do capital. Situação que inclusive inviabilizou mudanças mais profundas nos governos de esquerda (Presidências de Luis Inácio Lula da Silva e Dilma Rousseff) e a captura também desses governos à lógica de que o incentivo à atividade econômica deve ser dar prioritariamente através da instituição de benefícios e desonerações tributárias.

As classes sociais mais abastadas e o empresariado tendem a ter uma visão mais negativa da tributação, por ter uma correlação mais direta com os seus interesses pessoais, o que pode provocar uma preorientação ou preconceito com relação ao tema, com vieses de entendimento que direcionam a análise e as perspectivas quando da votação das proposições tributárias.

Por isso, para o objeto de estudo da presente tese é importante ter-se uma noção de qual é o cenário da composição social que tem prevalecido no Congresso Nacional. Mas foge aos objetivos da pesquisa uma análise profunda desse tema, tendo em vista a sua complexidade e a necessidade de obtenção e avaliação de diversos dados empíricos. Portanto, iremos nos utilizar de dados obtidos em estudos já elaborados e que nos permitem traçar cenários mais gerais.

Destacamos o alentado estudo produzido por Leôncio Rodrigues elaborou a respeito das orientações ideológicas dos principais partidos brasileiros (PPB, PFL, PMDB, PSDB, PDT e PT), tendo em vista a composição sócio ocupacional de suas bancadas, através do levantamento do perfil das bancadas partidárias na 51ª. Legislatura da Câmara dos Deputados, eleita em 1998. A primeira informação que a pesquisa trouxe é a de que, na legislatura pesquisada, os deputados federais provinham fundamentalmente de quatro segmentos sociocupacionais: empresários (predominância dos urbanos), profissionais liberais (notadamente advogados e médicos), funcionários públicos e professores. Considerando-se todos os ramos de atividade econômica, 44% (quarenta e

quatro por cento) dos deputados tinham alguma atividade empresarial, sendo que somados aos profissionais liberais perfaziam 15% (quinze por cento) do total dos parlamentares. Em termos de composição por partido, os empresários estavam concentrados nos partidos de direita, 68% (sessenta e oito por cento) da bancada do PPB e 61% (sessenta e um por cento) do então PFL ou centro direita, 47% (quarenta e sete por cento) da bancada do PMDB e 38% (trinta e oito por cento) do PSDB. Em contrapartida, no PT, maior partido de esquerda, correspondia a apenas 3% (três por cento). Já no caso das profissionais intelectuais e liberais, tinha-se 31% (trinta e um por cento) da bancada do PT, superior ao que correspondia ao PPB, 20% (vinte por cento) e PFL, 25% (vinte e cinco por cento). Sendo que nesse espectro, as profissões liberais tradicionais (advogados, médicos e engenheiros) tinham presença bem maior que as demais profissões vinculadas a cursos superiores. No caso dos professores, também era bem maior a sua participação nos partidos de esquerda, correspondendo à cerca de um terço da sua bancada e no PDT, há um quinto. Já no PFL correspondia à apenas 10% (dez por cento) e no PPB, de 7% (sete por cento). No que se refere à proporção de deputados provenientes das classes populares, a pesquisa informa que na categoria dos *empregados não manuais* do setor de serviços (bancários e técnicos, principalmente) praticamente não estava representada nas bancadas dos partidos de direta, não havendo nenhum deputado nas bancadas do PSDB, do PMDB e do PDT. E nas do PFL e do PPB, correspondiam à menos 2% (dois por cento). Quando se avalia o PT, o percentual subiu significamente para 17% (dezessete por cento). Já para a categoria de trabalhadores manuais qualificados, correspondia à 9% (nove por cento) da bancada do PT e apenas 1% (um por cento) no PFL. Nos demais partidos não haviam deputados originários da classe operária. Quando se avalia a categoria dos lavradores e trabalhadores rurais, o quadro era ainda mais dramático, já que correspondia à 0,6% (zero vírgula seis por cento) do total dos deputados federais, correspondendo a três deputados do PT. A análise patrimonial dos deputados federais, por sua vez, trouxe a constatação de que mais de 80% (oitenta por cento) dos deputados estavam nas faixas de médio-alto patrimônio para baixo, enquanto 28% (vinte e oito por cento) declararam bens na faixa inferior a duzentos mil reais (baixo patrimônio). Por outro lado, no estrato com patrimônio superior a dois milhões de reais estavam 16% (dezesseis por cento) dos parlamentares (RODRIGUES, 2002).

Paulo Araújo, em estudo sobre o perfil social da Câmara dos Deputados e do Senado Federal do período das 48ª a 52ª legislaturas apresenta dados que confirmam que se mantém o caráter elitista do parlamento brasileiro. Alguns deles: com relação ao nível

de escolaridade, o patamar mais alto de deputados federais com curso superior é de 92% (noventa e dois por cento), 48ª legislatura, e o menor de 88% (oitenta e oito por cento), 52ª legislatura, enquanto no Senado Federal o mais alto é de 90% (noventa por cento), 48ª legislatura, e o mais baixo de 79% (setenta e nove por cento), 52ª legislatura. Com relação ao percentual de congressistas que se declaram empresários urbanos ou rurais, tem-se uma variação de 30% (trinta por cento) a 24% (vinte e quatro por cento). De congressistas que se declararam assalariados, o estudo apresenta o percentual mais alto de deputados federais, 9% (nove por cento), 52ª legislatura, e o menor 2% (dois por cento), 48ª legislatura, e de senadores, 12% (doze por cento), 52ª legislatura, e 8% (oito por cento), 50ª legislatura, e de servidores públicos, declaram-se deputados federais 8% (oito por cento), 48ª e 49ª legislaturas, e 6% (seis por cento), 50ª legislatura, e declaram-se senadores, 9% (nove por cento), 50ª legislatura, e 1% (um por cento), 51ª legislatura (ARAÚJO, 2013).

Na legislatura encerrada em 2022 (56ª), dois terços dos deputados federais eleitos ou reeleitos eram empresários ou profissionais liberais segundo o levantamento do Departamento Intersindical de Assessoria Parlamentar – DIAP[144]. Apesar de 133 (cento e trinta e três) dos deputados federais eleitos terem se declarado empresários, o levantamento do DIAP indicava que esse número tenderia a ser ainda maior, uma vez que "um advogado, dono de um grande escritório de advocacia, embora possa viver dos dividendos de seu negócio, prefere se apresentar como profissional liberal do que como empresário".[145]

A nova legislatura, que tomara posse em 1º de fevereiro de 2023, terá predomínio de parlamentares filiados a partidos que compõe o chamado Centrão e de viés ideológico de direita e centro-direita. Na Câmara dos Deputados, dos 513 (quinhentos e trezes) deputados (as) federais eleitos (as), 273 (duzentos e treze) integram esse bloco político, enquanto os partidos de esquerda, capitaneados pelo Partido dos Trabalhadores (PT), obtiveram 138 (cento e trinta e oito) cadeiras. Explicitando a atual polarização política brasileira, o Partido Liberal (PL) e o PT elegeram as maiores bancadas. O PL passou de 76 (setenta e seis) para 99 (noventa e nove) deputados (maior bancada de um partido

[144] DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ASSESORIA PARLAMENTAR. Novo Congresso Nacional em números: 2019-2023. **Diap**, [s.d.]. Disponívelo em: https://www.diap.org.br/index.php/publicacoes?task=download.send&id=961&catid=65&m=0.

[145] DAMÉ, Luiza. Empresários e profissionais liberais são maioria na nova Câmara. **Agência Brasil**, out. 2018. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2018-10/empresarios-e-profissionais-liberais-sao-maioria-na-nova-camara

desde 1999), e o PT aumentou a sua representação de 56 (cinquenta e seis) para 67 (sessenta e sete) parlamentares. A taxa de renovação da Câmara foi de 44,24% (quarenta e quatro vírgula vinte e quatro por cento), nas eleições de outubro de 2022, a segunda menor da Casa desde 1998[146].

A maior modificação estrutural ocorreu na eleição para o Senado Federal, que terá uma composição fortemente de direita, com a eleição de um grande número de candidatos apoiados pelo Presidente Jair Bolsonaro. A maior bancada será a do PL, com 15 (quinze) senadores, seguida de União Brasil com 12 (doze), MDB e PSD com 10 (dez) cada partido. Apesar do Partido dos Trabalhadores ter aumentado o número de senadores de 7 (sete) para 9 (nove) houve uma redução da bancada dos partidos de esquerda e centro, com a redução da bancada do MDB (de 13 para 10), PDT (de 3 para 2) e PSDB (de 6 para 4)[147].

Segundo a avaliação do DIAP, o novo Congresso Nacional terá viés mais conservador, com predomínio ideológico de direita, com a prevalência de pautas neoliberais, refratárias a agenda ambiental, de direitos humanos e de discussões de "costumes"[148].

O discurso contrário à tributação esteve fortemente presente na campanha eleitoral de 2022. Em vários episódios, por exemplo, foi exteriorizado que haveria uma diferença entre os candidatos Jair Bolsonaro e Luis Inácio Lula da Silva, com o primeiro sendo um político com plataforma contra a tributação e o segundo com uma pauta que implicaria em aumento da carga tributária, caso eleito. Como ilustração, a imprensa noticiou a colocação de um cartaz gigante na parede de um prédio em Porto Alegre, que associava a esquerda (e consequentemente a candidatura de Lula) a *fake news* como associação ao crime organizado (Primeiro Comando da Capital, organização que atua nos presídios paulistas), ao narcotráfico e à censura. E também à defesa de pautas consideradas negativas, como a defesa do direito ao aborto, desarmamento da população e o Movimento sem Terra, e entre eles a defesa de "mais impostos". Já a direita

[146] PODER360. Raio-X das eleições: Leia como será a Câmara dos Deputados em 2023. **Poder360**, nov. 2022. Disponível em: https://www.poder360.com.br/eleicoes/raio-x-das-eleicoes-leia-tudo-das-disputas-para-a-camara/ Acesso em: 31 jan. 2023.

[147] PODER360. Raio-X das eleições: Leia como será a composição do Senado em 2023. **Poder360**, nov. 2022. Disponível em: https://www.poder360.com.br/eleicoes/raio-x-das-eleicoes-leia-tudo-das-disputas-para-o-senado/ Acesso em: 31 jan. 2023.

[148] CONHEÇA a pauta conservadora do novo Congresso. **DIAP**, out. 2022. Disponível em: https://www.diap.org.br/index.php/noticias/agencia-diap/91179-conheca-a-pauta-conservadora-do-novo-congresso. Acesso em: 31 jan. 2023.

(candidatura de Jair Bolsonaro), foi vinculada a pautas que seriam opostas, como a de "menos impostos"[149].

A campanha de Jair Bolsonaro utilizou-se da narrativa de que o seu governo teria implementado políticas de redução de carga fiscal, explorando a redução do ICMS incidente sobre os combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, decorrente de alteração do texto constitucional, aprovado em 2022, que classificou essas mercadorias como essenciais, limitando a alíquota do imposto estadual à base aplicada pelos Estados. O que redundou, principalmente para os combustíveis, em imediata redução da alíquota aplicada na maioria dos Estados e, consequentemente, na redução do valor para o consumidor final. Contudo, além de ser uma redução efetuada às custas da arrecadação dos Estados e não da União, e ter potencial de desequilibrar as contas desses entes, a narrativa desconsidera os recordes de arrecadação da União nos últimos dois anos (causada, em grande parte, pelo aumento da inflação) e a que a carga tributária total do Brasil, em 2021, foi de 33,9 (trinta e três vírgula noventa por cento), a maior desde 2010. O que demonstra como a manipulação da informação em matéria fiscal é muito presente na política tributária, com o discurso contrário à tributação tendo um forte aspecto eleitoral e de direcionamento da opinião pública[150].

3.6 – Conclusões parciais.

- Uma das características do sistema político brasileiro, no contexto do presidencialismo de coalizão, é grande capacidade do Poder Executivo de pautar a agenda do Congresso Nacional, definindo quais matérias terão ou não andamento no processo legislativo e logrando sucesso na aprovação daquelas proposições que são do seu interesse e na obstrução ou desaprovação das que lhe são contrárias.
- O que não implica, contudo, na total subordinação do Congresso Nacional aos interesses do Executivo, uma vez que a agenda legislativa é construída no bojo da

[149] RIBEIRO, Weudson. Justiça dá 24 h para que empresa remova cartaz que associa esquerda ao PCC. **Uol**, ago. 2022. Disponível em: https://noticias.uol.com.br/eleicoes/2022/08/15/cartaz-anticomunista-rio-grande-do-sul-7-de-setembro.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

[150] SCHREIBER, Mariana. Com carga tributária recorde, Bolsonaro usa corte de impostos como trunfo eleitoral. **BBC**, jul. 2022. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/brasil-62187160. Acesso em: 31 jan. 2023.

coalizão governista, com forte capacidade de controle das lideranças partidárias e das Mesas Diretoras e num contexto estratégico de negociação, que leva em conta ganhos e concessões, tendo em vista o objetivo último de reeleição.

- A matéria tributária apresenta potencial de gerar maiores dificuldades na gestão interna de pautas consensuais no interior da coalizão de governo, devido à capacidade de suas proposições legislativas gerarem efeitos diferentes para diversos tipos de contribuintes e setores econômicos. O que é uma das explicações para o insucesso no Congresso Nacional de diversas proposições tributárias vindas do Executivo, via projeto de Lei ou Medidas Provisórias, que não são aprovadas ou são alteradas pelos parlamentares, em sentido contrário aos interesses do governo.
- A tecnoburocracia estatal tem importante participação na produção legislativa do Executivo e também na forma como se dá o processo legislativo tributário no Congresso Nacional. Entretanto, é equivocado correlacionar a participação da tecnoburocracia no processo legislativo inexoravelmente aos pressupostos da neutralidade técnica e vinculação ao interesse público. A vinculação de determinada proposição aos interesses da justiça fiscal e da sociedade não decorrem direta e obrigatoriamente a justificação técnica ou de conformidade da proposta à ideologia ou à política econômica defendida pelas forças políticas que estão postas na direção do Poder Executivo.
- Uma das principais características do sistema político brasileiro é a grande capacidade de grupos de interesse econômicos de influenciar e mesmo direcionar a construção das políticas públicas, tanto através da sua penetração junto aos Poderes Executivo e Legislativo, atuando para a construção de um sistema legal-tributário que esteja mais consentâneo com os seus interesses imediatos. O que trabalha de forma contrária à maior concretude do projeto constitucional tributário, centrado na capacidade contributiva e na progressividade e, consequentemente, na construção de uma sociedade mais justa e solidária.
- Também tem relevância para esse cenário o caráter elitista e conservador da representação parlamentar, com a predominância de congressistas que se beneficiam pessoalmente do sistema tributário regressivo, por pertencerem à elite econômica, por serem empresários, profissionais liberais (advogados, médicos e

engenheiros, principalmente) ou por terem pertencido à elite do funcionalismo público (promotores de justiça, delegados, entre outros).

- Esses aspectos do processo legislativo tributário no Congresso Nacional reforçam a tese de que o sistema político brasileiro, pós Constituição Federal de 1988, estabelece um ambiente político-institucional que favorece e incentiva a atuação de grupos de interesses (notadamente os econômicos, setoriais e corporativos) na busca de influenciar os poderes Executivo e Legislativo federais na proposição e aprovação de normas tributárias que lhes sejam favoráveis, principalmente no que se refere à benefícios tributários, anistias e ao desenho do sistema de forma regressiva e desvinculado da tributação centrada na capacidade contributiva, no que toca à tributação da renda e do patrimônio.

4 ANÁLISE DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA E DA ISENÇÃO DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS E DIVIDENDOS EM FACE DA REALIDADE DO PROCESSO LEGISLATIVO E DA RACIONALIDADE LEGISLATIVA.

A análise do processo legislativo de produção de normas tributárias no Congresso Nacional tem sido efetuada nessa tese através principalmente da análise crítica de cunho teórico-bibliográfico, a partir preponderantemente da produção científica no campo do Direito e da Ciência Política sobre as questões pertinentes à perquirição da forma como tem se desenvolvido esse específico processo legislativo e a busca dos motivos pelos quais o sistema tributário brasileiro positivado se apresenta em grande descompasso com os princípios e pressupostos valorativos trazidos pela Constituição Federal de 1988.

Também não se desconhecem as frequentes críticas que outras áreas do conhecimento vêm depositando na forma em que usualmente vem sendo desenvolvidas as pesquisas jurídicas no Brasil, por se limitarem, na maioria dos casos, a estudos teóricos-descritivos centrados em revisão bibliográfica e documental (TASSIGNY ET ALLIS, 2016, p. 39).

Por outro lado, foge ao objeto dessa tese, avaliação de toda a produção legislativa em matéria tributária do Congresso Nacional no período após a promulgação da Constituição Federal de 1988, tendo em vista o enorme volume não só de proposições legislativas que tramitaram nesse interregno de tempo, mas também de normas que foram promulgadas. Inclusive por sua inviabilidade prática, por mais sucinta e por amostragem se pretendesse tal tipo de análise.

Como o objetivo dessa tese é pesquisar qual é a dinâmica que tem informado o processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional tendo em vista os seus aspectos jurídicos, políticos e sociais e como isso tem influído diretamente na produção legislativa tributária em termos de racionalidade e desconformidade do sistema tributário positivado com o projeto constitucional, optou-se pela avaliação de como se deram dois processos legislativos específicos referentes à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta e à isenção e atual proposição de retorno da tributação do imposto de renda (IR) sobre valores recebidos a título de lucros e dividendos.

A escolha desses dois processos legislativos específicos se deve às peculiaridades das respectivas proposições tributárias e dos seus trâmites, que trazem elementos que

permitem avalições pertinentes à visão de que a forma como é conduzido, normalmente, o processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional, e com isso possui correlação direta com o déficit de racionalidade, em diversos aspectos, de um percentual relevante da produção legislativa tributária, bem como com a dissociação entre a legislação infraconstitucional com o projeto de sistema tributária desenhado pela Constituição Federal de 1988.

A utilização do método do estudo de casos não é tão comum na pesquisa de temas jurídicos, tendo em vista a mais usual postura dogmática da forma de abordagem das questões jurídicas, bem como as próprias peculiaridades desse tipo de abordagem, mas afeita a outros tipos de ciências sociais, como a ciência política. Por outro lado, também não se desconhece as polêmicas e críticas existentes sobre a própria utilização desse tipo de instrumental de pesquisa. Não é objetivo desse estudo entrar nessa seara.

De forma bem sintética e objetiva, compartilhamos da visão de que o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que tem como objetivo propiciar uma melhor compreensão da dinâmica de funcionamento de determinado contexto, que está sendo observado. O que pode ser operacionalizado a partir de um único ou de diversos casos, que podem ser analisados por diferentes perspectivas, e cuja utilidade pode ser para se testar ou gerar uma teoria ou simplesmente para a melhor realização de uma descrição (EISENHARDT, 1989).

A dificuldade da escolha do caso ou casos a serem analisados e a sua pertinência para os fins a que se propõe é inerente a utilização desse método. O processo de seleção deve ser efetuado de forma metodológica, a partir do conhecimento do contexto da pesquisa, e levando-se em conta os critérios da pertinência e da representatividade (NEIS; PEREIRA, 2015).

Sobre a importância do estudo de casos, Flyvbjerg exterioriza a visão da sua importância por propiciar a proximidade com as situações da realidade, a sua complexidade e riqueza de detalhes são relevantes para permitir ao pesquisador desenvolver uma visão mais detalhada do objeto de pesquisa (FLYVBJERG, 2006).

A escolha dos dois casos analisados se justifica, considerando-se a terminologia também trazida por Flyvbjerg, a partir de dois parâmetros: i) processos legislativos referentes à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta: casos críticos de trâmites legislativos que levam à irracionalidade do produto legislativo final, em diversos aspectos, principalmente linguístico, teleológico e ético. Como será demonstrado a seguir, toda a realidade que permeou a condução política e legislativa da CPRB gerou tal

conjuntura de irracionalidade que configura um contexto que permite a dedução lógica de que “se isso for (não) válido para este caso, então se aplica a todos (nenhum) casos.", na terminologia do pensador dinamarquês; ii) o trâmite legislativo do Projeto de Lei nº 2337/21, que propõe a reintrodução da tributação do imposto de renda sobre lucros e dividendos. Caso que se encaixa na definição de paradigmático, por trazer um conjunto de situações que permite a construção de um contexto mais generalizante da realidade do processo legislativo em matéria tributária e de como existe um bloqueio no Congresso Nacional, e quais são os motivos e as forças por trás dessa realidade, para a implementação do projeto de sistema constitucional tributário trazido pela Constituição Federal de 1988 (FLYVBJERG, 2001).

4.1 - Análise da evolução legislativa da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta em face da realidade do processo legislativo e da racionalidade legislativa.

4.1.1 - Histórico legislativo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Em 12 de agosto de 2011, a Presidenta da República Dilma Rousseff editou a Medida Provisória nº 540, cujos artigos 7º a 9º instituíram a sistemática substitutiva da incidência da contribuição patronal de 20% (vinte por cento) sobre a folha de pagamentos

dos empregados[151] pela incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), para as empresas dos setores de tecnologia da informação e comunicação, com alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) e industrialização de couros, calçados, têxtil e móveis cujos produtos foram identificados pelos seus NCM´s, com alíquota de 1,5% (alíquota de um e meio por cento).

Denominada de política de "desoneração tributária" da folha de pagamento de setores da economia, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta foi instituída no contexto do Plano Brasil Maior, lançado em 2014, e que previa um conjunto de medidas de estímulo ao investimento e à inovação, apoio ao comércio exterior e defesa da indústria e do mercado interno brasileiro.[152]

Conforme a exposição de motivos da medida provisória, a instituição da CPRB teve como objetivo implementar a denominada "política de desoneração da folha", que atenuaria a carga tributária da mão-de-obra de determinados contribuintes e aumentaria a

[151] Art. 7º Até 31 de dezembro de 2012, a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, referidos no § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008, incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento). Parágrafo único. Durante a vigência deste artigo, as empresas abrangidas pelo caput não farão jus às reduções previstas no caput do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008.

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2012, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006

I - nos códigos 3926.20.00, 40.15, 42.03, 43.03, 4818.50.00, 63.01 a 63.05, 6812.91.00, 9404.90.00 e nos Capítulos 61 e 62; II - nos códigos 4202.11.00, 4202.21.00, 4202.31.00, 4202.91.00, 4205.00.00, 6309.00, 64.01 a 64.06; e III - nos códigos 94.01 a 94.03. Parágrafo único. No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, o cálculo da contribuição obedecerá: I - ao disposto no caput quanto à parcela da receita bruta correspondente aos produtos relacionados nos seus incisos I a III; e II - ao disposto nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 , reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre receita bruta de atividades não relacionadas à fabricação dos produtos arrolados nos incisos I a III do caput e a receita bruta total.

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º : I - a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações; III - a data de recolhimento das contribuições obedecerá ao disposto na alínea "b" do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991; IV - a União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social; e V - com relação às contribuições de que tratam os arts. 7º e 8º, as empresas continuam sujeitas ao cumprimento demais obrigações previstas na legislação previdenciária.

[152] DIEESE. Considerações sobre o Plano Brasil Maior. **DIEESE**, 2011. Disponível em: https://www.dieese.org.br/notatecnica/2011/notaTec102PlanoBrasilMaior.pdf. Acesso em: 31. Jan. 2023.

competitividade de alguns setores industriais, considerados estratégicos. [153]

A sistemática legal da CPRB, após a promulgação da Lei nº 12.546/11, foi sendo constantemente alterada, com a inclusão e exclusão de atividades econômicas e produtos da incidência sobre a receita bruta, tendo em vista avaliações do governo e pressões empresariais feitas a partir da análise casuística sobre se a incidência sobre a receita bruta em substituição à tributação da folha de pagamentos, apresentava-se benéfica ou não[154].

Em 2015, a sistemática da CPRB beneficiava 85 (oitenta e cinco) mil contribuintes, abrangendo 56 (cinquenta e seis) setores da economia, sendo os principais: Tecnologia da Informação, call center, setor hoteleiro, transporte (rodo, metro, ferro, aéreo, marítimo), construção civil e obras de infraestrutura, comércio varejista e indústrias (alimentos, máquinas, autopeças, produtos minerais, borracha, têxtil, vestuário, móveis, farmacêutico, celulose, produtos químicos e couros). A partir de 2015, o Governo Federal pretendeu rever essa política desonerativa, tendo em vista a relevante perda de arrecadação tributária e a avaliação de que os seus efeitos extrafiscais, aumento de empregos e impulso na atividade produtiva e no investimento, não geraram a contrapartida esperada.

No começo de 2015, o então Ministro da Fazenda Joaquim Levy criticou fortemente a política de desoneração da folha de pagamentos[155]:

---

[153] A vinculação da CPRB como meio de redução de carga tributária, ao substituir a tributação incidente sobre a folha de pagamentos pela incidência sobre a receita bruta, está explícita na exposição de motivos da Medidas Provisória n. 540/11[153], ao se consignar que "propõe-se substituir pela receita bruta a remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuem nos setores contemplados. (...)Apesar da melhora do cenário econômico após a crise de 2008/2009, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro têm enfrentado maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade. Nesse contexto, a medida proposta favorece a recuperação do setor, bem como incentiva a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção."

[154] Vide: Medida Provisória nº 559, de 02 de março de 2012 (Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012); Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012 (Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012); Medidas Provisórias nº´s 601, de 28 de dezembro de 2012, e 612, de 02 de abril de 2013, que perderam sua vigência sem serem apreciadas pelo Congresso Nacional em 03/06/13 e 01/08/13; Medida Provisória nº 610, de 02 de abril de 2013 (Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013), Medida Provisória nº 615, de 17 de maio de 2013 (Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013), Medida Provisória nº 619, de 24 de outubro de 213 (Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013), Medida Provisória nº 634, de 26 de dezembro de 2013 (Lei nº 12.995, 26 de dezembro de 2013). A Medida Provisória nº 651, de 09 de julho de 2014 é um ponto de destaque, no histórico da CPRB, vez que a sua conversão na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, tornando, naquele momento, definitiva a contribuição.

[155] SCHREIBER, Mariana. Levy reduz desoneração da folha de pagamentos e critica Mantega. **BBC**, fev. 2015. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/02/150227_levy_mantega_ms. Acesso em: 31 jan. 2023.

> A desoneração da folha de pagamento funciona da seguinte forma hoje: a empresa deixa de contribuir para a previdência social e em vez disso paga uma taxa sobre seu faturamento, que varia de 1% a 2%. Nos casos em que o custo com funcionários na empresa é significativo, ela passou a pagar menos imposto, mas no caso contrário, passou a pagar mais. "Ou seja, você montou um sistema que é muito desigual entre as empresas. Você aplicou um negócio que era muito grosseiro", afirmou. (...)
>
> Levy criticou também a adoção de uma medida para proteger empregos num momento de desemprego baixo no país e disse que, na verdade, nem esse objetivo estaria sendo alcançado.
>
> "O problema é que essa brincadeira nos custa R$ 25 bilhões por ano e vários estudos que têm sido feitos demonstram que ela não tem protegido emprego. Nem criado, nem sequer protegido", afirmou.

Na tentativa de reversão desse quadro, foi editada a Medida Provisória nº 669, de 27 de fevereiro de 2015, que além de tornar o recolhimento da CPRB facultativo para as empresas, majorava as alíquotas de 1% (um por cento) para 2% (dois por cento) e de 2% (dois por cento) para 4,5% (quatro vírgula cinco por cento). O Ministro Joaquim Levy defendeu a iniciativa do Governo, com as seguintes palavras[156]:

> Levy explicou que o governo está dando a opção, após as mudanças, de as empresas retornarem ao regime anterior – com o pagamento de contribuição patronal de 20% para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). A escolha poderá ser feita pelas empresas em julho deste ano e, nos anos subsequentes, nos meses de janeiro.
>
> "Pelos nossos cálculos, com alíquota de 2,5% proposta na MP, 40% das empresas e um número ainda maior de empregos continuará a ser beneficiado pelo sistema de desoneração de folha de pagamento, e as outras empresas não serão prejudicadas. Apenas voltarão para o regime normal", disse o ministro.

A Medida Provisória nº 669/15 foi muito mal recebida pelo empresariado e no Congresso Nacional, culminando na sua devolução ao Executivo pelo então Presidente do Senado Renan Calheiros (MDB/AL), sob argumentos de falta de urgência e violação da segurança jurídica, vez que havia poucos meses que o Legislativo aprovara outra medida provisória que tinha possibilitado a desoneração de cerca de sessenta setores da economia. Assim manifestou-se o Presidente do Congresso Nacional:

[156] MARTELLO, Alexandre. 'Brincadeira' da desoneração se mostrou 'extremamente cara', diz Levy. **G1**, fev. 2015. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/2015/02/brincadeira-da-desoneracao-se-mostrou-extremamente-cara-diz-levy.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

> Essa lei possibilitou a desoneração da folha de pagamento de cerca de 60 setores da economia. Agora somos surpreendidos por nova mudança nas regras da desoneração, com aumento de alíquotas anteriormente diminuídas. Esta situação gera instabilidade nas relações jurídicas, colocando em risco a confiança da sociedade nos atos emanados pelo Estado — explicou.

Para viabilizar a alteração pretendida, o Governo enviou a sua proposta para a Câmara dos Deputados para tramitar como Projeto de Lei nº 863/15, em regime de urgência. A tramitação do Projeto de Lei gerou apresentação de inúmeros destaques e emendas parlamentares[157], além de forte movimentação do empresariado para rebater a argumentação do Governo. Exemplo disso foi o material apresentado pela Associação Brasileira de Software defendendo os efeitos favoráveis da desoneração da folha e que foi apresentado à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados em 18/03/15. Na mesma audiência pública, Nelson Leitão, do Ministério da Fazenda, apresentou os dados que subsidiavam a argumentação governamental.[158]

A CRPB foi um notável exemplo de movimentação empresarial no Congresso Nacional, com setores empresariais buscando a sua inclusão na desoneração da folha e a alteração das alíquotas aplicáveis sobre o seu faturamento. A imprensa noticiou que pelo menos vinte textos de emendas parlamentares apresentadas ao Projeto de Lei nº 863/15 foram feitas no papel timbrado de empresas ou associações empresariais. Foi o caso da emenda apresentada pelo Deputado Federal Tenente Lúcio (PSB-MG) no papel timbrado da empresa Contax, de call center, da emenda do Vanderlei Macris (PSDB-SP) no timbrado da Associação Brasileira da Indústria Têxtil (Abit) e da emenda do Deputado Federal Jerônimo Goergen (PP-RS) que utilizou o timbrado da Frente da Indústria de

[157] A votação no Plenário da Câmara do Deputados foi bastante aguardada: "Mesmo com a ausência da maioria dos deputados e senadores da bancada nordestina em função dos festejos de São João, que ocorrem nos dias 23 e 24, a Câmara inicia quarta-feira (24) a votação do projeto de lei do Executivo que muda as regras da desoneração da folha de pagamento, última proposta do ajuste fiscal. A ideia do presidente da Casa, deputado Eduardo Cunha (PMDB-RJ), é concluir a votação do projeto que reonera 56 setores da economia na quinta-feira (25). "Estou prevendo quase 20 votações nominais desse projeto [regras da desoneração], estou prevendo no mínimo dez horas de votações", disse Cunha. LOURENÇO, Iolanda. Projeto da desoneração é tema mais polêmico do Congresso esta semana. **Agência Brasil**, jun. 2015. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2015-06/projeto-que-muda-regras-da-desoneracao-e-tema-mais-polemico-do-congresso. Acesso em: 31 jan. 2023.

[158] COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO. Audiência pública 18/03/2015. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/arquivos/audiencia-publica-18-03-2015. Acesso em: 31 jan. 2023.

Máquinas e Equipamentos[159].

Os debates entre os parlamentares no Plenário, como não é incomum em proposições tributárias, eram muito contaminados pela disputa política entre governo e oposição, deixando em segundo plano a análise da pertinência e racionalidade da proposta. Exemplo disso foi a manifestação do Deputado Federal Luiz Carlos Heinze (PP/RS) no debate sobre o Projeto de Lei nº 863/15[160]:

> O SR. LUIS CARLOS HEINZE (Bloco/PP-RS. Sem revisão do orador.) – Sr. Presidente, colegas Parlamentares, venho à tribuna apenas para manifestar a nossa posição, e vamos fazer assim durante a votação, em relação ao Projeto de Lei nº 863, de 2015. Ele não faz a desoneração, mas a oneração das empresas brasileiras.
> (...)
>
> Colegas Parlamentares, senhoras e senhores que nos acompanham através da TV Câmara, a folha de pagamentos nos Estados Unidos, que são nossos concorrentes, subiu 13% no período de 2006 a 2014; na Tailândia e nos países da Europa, que também são nossos concorrentes, a folha de pagamentos subiu 17%; e, no Brasil, subiu 160% no mesmo período. Se fizermos essa política de desoneração – eu digo oneração -, vai aumentar mais ainda a folha de pagamentos dessas empresas, que geram mais de 4 milhões de empregos. Portanto, elas não podem pagar mais do que 1% sobre a folha. Estão falando em 1,5% e chegaram a falar em 2,5%. Mas é impossível! Vai haver desemprego! Não podemos resolver o problema do caixa do Governo. Ninguém tem culpa das pedaladas fiscais. Ninguém tem culpa dos recursos do BNDES que o Governo tem jogado fora! Além disso, as empresas estão pagando um preço absurdo pela energia. Elas não têm culpa da incompetência do Governo anterior. Portanto, Sr. Presidente, nós vamos encaminhar e votar contra essa matéria. (Diário da Câmara dos Deputados, 24/06/15, p. 130)

Após a tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, o Projeto de Lei enviado pelo Poder Executivo sofreu alterações e deu origem à Lei nº 13.161/15, que determinou que: a) a alíquota da CPRB passou de 2% (dois por cento) para 4,5% (quatro e meio por cento), para as empresas enquadradas no art. 7º da Lei nº 12.546/2011, com exceção das empresas de call center , alíquota de 3% (três por cento) e para as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, de transporte ferroviário de passageiros

[159] CAVALCANTI, Hylda. Cresce, entre deputados, prática de apresentar íntegra de emendas elaboradas por empresas. **SMetal**, jun. 2015. Disponível em: https://www.smetal.org.br/imprensa/cresce-entre-deputados-pratica-de-apresentar-integra-de-emendas-elaboradas-por/20150626-103320-r219. Acesso em: 31 jan. 2023.

[160] BRASIL. Diário da Câmara dos Deputados: ano LXX – nº 104, quarta-feira, 24 de junho de 2015. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD00201506240010400000.PDF#page. Acesso em: 31 jan. 2023.

e de transporte metroferroviário de passageiros, alíquota de 2% (dois por cento), b) as alíquotas da CPRB para diversos setores da indústria também foram elevadas de 1% (um por cento) para 2,5% (dois e meio por cento); c) o recolhimento da Contribuição se tornou facultativo, com a opção das empresas mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, sendo irretratável para todo o ano calendário.

Apesar das alterações promovidas pelo Congresso Nacional, a Lei nº 13.161/15 reduziu a renúncia fiscal através da elevação das alíquotas da CPRB, no contexto do ajuste fiscal que estava sendo implementado à época, sem, contudo, alterar o modelo de desoneração da folha, que vinha sendo criticado pela Receita Federal, tendo em vista que a perda de arrecadação não vinha tendo a contrapartida extrafiscal que deveria a justificar.

A Lei nº 13.202, de 08 de dezembro de 2015, reduziu a alíquota da CPRB das empresas dos setores de transporte rodoviário, ferroviário e metroviário de passageiros de 4,5% (quatro e meio por cento) para 2% (dois por cento). Interessante que essa lei é conversão da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, que não trazia originalmente essa redução, já que tratava exclusivamente do Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT. A redução da carga fiscal da CPRB para o setor de transportes foi de iniciativa própria do Congresso Nacional e não vetada pela Presidência da República.

Diego Casseb chama atenção para um contexto curioso. Com a alteração de dezembro de 2015, aparentemente o legislador e mesmo o Executivo entenderam que não haveria mais tanta necessidade de redução do custo tributário da folha de salário dos setores de tecnologia da informação e de tecnologia da informação e comunicação, apesar de terem sido estes os primeiros sujeitos à sistemática de substituição da tributação da folha de pagamentos pela tributação da receita bruta, a partir da edição da Medida Provisória nº 540/2011. Uma vez que não estão mais vinculados a uma carga tributária menor, que seria a tributação com base na alíquota de 2% ao invés de 4,5% (CASSEB, 2017, p. 32). Entretanto, não houve qualquer demonstração, em termos de dados econômicos, de competitividade do mercado ou de custo da sua mão de obra, para basear essa mudança de visão política no que se refere à CPRB. O que indica uma falta de consistência em termos de política tributária da desoneração da folha.

A visão negativa da CPRB permanecia no Ministério da Economia mesmo após o impeachment da Presidenta Dilma Rousseff e a posse de Michel Temer. Em 30 de março de 2017, foi editada a Medida Provisória nº 774, com a qual o governo pretendeu

restringir significativamente o alcance da desoneração da folha de remunerações, mantendo a possibilidade de as empresas fazerem a opção pelo regime substitutivo apenas para pouco setores da economia: comunicação, transporte coletivo, metroviário e ferroviário de passageiros, construção civil e de obras de infraestrutura.

A medida gerou imediatamente forte reação das entidades empresariais, que editaram notas contrárias, conforme noticiou a Revista Exame[161]:

> Fim da desoneração causará desemprego? Entidades reagem à medida
>
> Associação Comercial de São Paulo (ACSP)
> "A reoneração vai retardar a recuperação econômica brasileira. A medida tem o mesmo efeito de um aumento de imposto. Pode até ser correta porque corrige uma distorção gerada por uma decisão tomada no passado, mas está sendo aplicada num momento inoportuno, devido à situação da economia e do emprego", diz a nota assinada por Alencar Burti, presidente da Associação Comercial de São Paulo (ACSP) e da Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo (Facesp).
> Firjan (Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro)
> O Sistema FIRJAN considera um lamentável retrocesso o fim da desoneração da folha de pagamentos, que na prática representa um aumento da carga tributária. A medida desestimula as empresas exatamente quando o emprego começa a dar os primeiros sinais de retomada após dois anos.
> A indústria da transformação será a mais atingida, pois já é penalizada com a maior carga tributária da economia brasileira. Quase a metade de tudo o que produz é direcionado ao pagamento de impostos."
>
> ABIT (Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção)
> "O fim da desoneração da folha de pagamentos é o aumento de impostos, e isso tem um impacto tão ruim quanto um aumento de alíquota para as empresas. Evidentemente, que como já houve um primeiro round de reduções com o então ministro Levy, o número de empresas que será afetado no setor têxtil e de confecções será menor. (...)
> Então é lamentável que mais uma vez venha a cair sobre o contribuinte os desajustes das contas públicas que não é fruto da incompetência do setor privado, mas da gastança pública, da falta de eficiência e da falta de controle nos gastos, e de uma série de outras malversações dos fundos públicos", diz parte da nota assinada pelo presidente Fernando Pimentel.

Essas críticas foram reiteradas no Congresso Nacional, por exemplo, na audiência pública realizada em 09/06/17, na Comissão Mista Especial que analisou a Medida

[161] CALEIRO, João Pedro. Fim da desoneração causará desemprego? Entidades reagem à medida. Exame, mar. 2017. Disponível em: https://exame.com/economia/fim-da-desoneracao-causara-desemprego-entidades-reagem-a-medida/. Acesso em: 31 jan. 2023.

Provisória. Entre aqueles que criticaram a medida estava Fernando Pimentel, presidente da Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção, para quem haveria oneração das indústrias, com repasse de custos nos preços na ordem de 3% (três por cento) a 4% (quatro por cento), impactando o nível de consumo e, em última análise, gerando desemprego. E o governo, ao invés de arrecadar mais, iria arrecadar menos.[162]

A Medida Provisória nº 774 entraria em 1º de julho de 2017 e perderia a sua validade a partir do dia 10 do mesmo mês, uma vez que não seria apreciada pelo Congresso Nacional no prazo determinado pela Constituição Federal. As pressões contrárias a redução da desoneração da folha haviam paralisado o tramite no Congresso e não havia qualquer abertura para negociação com o governo. Além disso, diversas empresa e entidades, como a FIESP, haviam judicializado a questão e obtido decisões liminares que garantiam a manutenção do direito de recolher a CPRB até o final de 2017[163]. Tendo em vista o imbróglio formado, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 794, de 09 de agosto de 2017, revogando a MP 774.

Mas a saga legislativa da CPRB ainda estava longe do seu término. Novamente impedido de restringir a desoneração da folha pela via da medida provisória, o Poder Executivo lançou mão do envio de Projeto de Lei nº 8456/17 para a Câmara dos Deputados, o qual originou a Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, chamada de "reoneração da folha de pagamentos", reduzindo de 56 (cinquenta e seis) setores econômicos para 17 (dezessete). A norma retornou com a natureza temporária da CPRB, prorrogando a sua vigência para até 31/12/20, além de alterar a redação dos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/11 para excluir da tributação substitutiva sobre a receita bruta, a partir de 1º/09/18, vários setores relevantes como: hoteleiro; transporte aéreo de carga e de passageiros regular, bem como seus serviços auxiliares; serviços auxiliares ao transporte aéreo de carga; navegação de apoio marítimo e de apoio portuário; manutenção de reparação de embarcações; operações de carga, descarga e armazenagem de contêineres em portos organizados; transporte marítimo de carga e de passageiros na navegação de cabotagem; transporte por navegação interior de carga e de passageiros em linhas regulares.

---

[162] MUGNATTO, Sílvia. Medida provisória revê política de desoneração da folha de pagamentos. **Câmara dos Deputados,** jun. 2017. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/516191-medida-provisoria-reve-politica-de-desoneracao-da-folha-de-pagamentos/. Acessar em: 31 jan. 2023.

[163] BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Agravo de Instrunmento (202) nº 5011263-26.2017.4.02.0000/SP. Relator: Des. Fed. Souza Ribeiro, 11 de julho de 2017. ConJur, 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/fiesp-mp-774.pdf. Acessar em: 31 jan. 2023.

Na sessão de 24/05/18, o Partido Socialismo e Liberdade (PSOL) apresentou questão de ordem pedindo a retirada da pauta de votação da Comissão Especial do Projeto de Lei nº 8456/17, que reduzia o número de setores desonerados, mas prorrogava a CPRB até 31/12/20 e para justificar apresentou suas críticas à política de desoneração[164]:

> O SR. IVAN VALENTE (PSOL-SP. Sem revisão do orador.) - Sr. Presidente, Sras. e Srs. Deputados, nessa discussão sobre reoneração, primeiro, vou demarcar uma posição. O PSOL foi o único partido que votou contra todas as desonerações com isenções do PIS e da COFINS, base para formar o bolo da previdência pública no nosso País.
>
> Além de ter essa preocupação com a Previdência, nós entendemos que a lógica da desoneração não considerava contrapartidas para garantia de emprego, renda e direitos dos trabalhadores, como a sua saúde. Não havia contrapartida nenhuma. A maioria dos setores engoliu o dinheiro, embolsou o dinheiro. Não gerou emprego e renda coisa nenhuma. Foi isso que aconteceu. O Estado realmente precisa dos impostos, particularmente os da Previdência. Desde fevereiro, se ouve falar do relatório do Deputado Orlando Silva para esse projeto. De repente, entrou na pauta para resolver o problema da crise da gasolina e do diesel, da crise dos combustíveis, fruto da política irresponsável do Sr. Pedro Parente. Estamos dispostos a debater desoneração e oneração, mas deveria haver uma proposta muito mais elaborada, com uma discussão muito mais criteriosa. (Diário da Câmara dos Deputados, 24/05/18, p. 306)

Mas a proposição do PSOL foi derrotada pelo voto dos demais partidos, inclusive da bancada da minoria, composta por PT, PSB, PCdoB e PDT.

Na votação do mérito do projeto o Deputado Federal Relator Orlando Silva (PCdoB-SP) defendeu a sua aprovação:

> No debate feito na Comissão, ficou claro que a escolha desses setores foi, eu diria, quase aleatória, sem fundamentos sólidos. E nós, nesse debate, inclusive incorporando a discussão sobre a MP 774, que tramitou nesta Casa e cujo prazo de vigência expirou, construímos critérios objetivos para justificar a permanência dos setores que seguirão com o benefício. O primeiro critério está relacionado a setores em que há uso intensivo de mão de obra, setores que empregam mais, que geram mais empregos. O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada — IPEA publicou estudo argumentando que essa medida de desoneração não havia produzido um só emprego. Eu diria que isso é discutível em alguns setores. É certo o que alguns Parlamentares, da

[164] BRASIL. Diário da Câmara dos Deputados: ano LXXIII – nº 77, quinta-feira, 24 de junho de 2018. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0020180524000770000.PDF#page. Acesso em: 31 jan. 2023.

> tribuna, disseram: “Isso virou margem para muitas empresas”. Mas é certo também dizer que houve setores em que o impacto quanto à manutenção de empregos foi relevante. Vou dar o exemplo, uma vez mais, dos call centers. Basta observar os números. Havia 1 milhão e 200 mil trabalhadores em 2012. Após o benefício, houve expansão. Passou a haver 1 milhão e 600 mil trabalhadores nesse setor. Esse número de trabalhadores permaneceu constante no setor de call centers. Se não houve ampliação adiante, foi porque aconteceu uma explosão do desemprego. Seria estranho que, diante de um dos desempregos mais elevados da história, houvesse uma expansão seguida de aumento do emprego. E manutenção do emprego, diferentemente do que diz o estudo do IPEA, significa boa utilização do incentivo viabilizado por essa desoneração. Segundo critério. Há setores da indústria brasileira que sofrem concorrência desleal — isso impacta o emprego — de produtos importados, particularmente o setor de calçados, o de confecções, que têm atividades no Brasil inteiro. Do Rio Grande do Sul ao Norte do País, existem atividades de confecção, existem atividades relacionadas à produção de calçados, que empregam intensivamente e estão expostas à concorrência de produtos importados. Nos países de origem dessas mercadorias, os fatores de produção são absolutamente favoráveis. Para defender o emprego e setores da indústria, consideramos esse critério importante.
>
> Outro critério diz respeito à manutenção das empresas e dos empregos no País. Se o Brasil não estimular essa manutenção, o risco é de que empresas e empregos migrem do Brasil, empregos, às vezes, bastante estruturados, como os da área de tecnologia da informação. Plataformas podem ser utilizadas no Brasil, na Argentina, no Chile, na Índia, em qualquer país. É relevante ou não estimular a manutenção desses empregos e dessas empresas no Brasil? Considero que sim. Por isso, defendo esses critérios. Houve a incorporação de um setor novo. Um critério novo foi introduzido na medida provisória no Senado Federal. Eu me refiro à inclusão de empresas estratégicas de defesa, das quais, aliás, o Governo é o principal cliente. Essas empresas, como a EMBRAER, são fundamentais para o desenvolvimento, a inovação, a tecnologia e a defesa nacional. Sr. Presidente, exponho aqui os argumentos políticos que fundamentaram a decisão de apresentar desta forma este relatório. (Diário da Câmara dos Deputados, 24/05/18, p. 309)

O Deputado Relator buscou refutar o estudo “Impacto da Desoneração da Folha de Pagamento sobre o Emprego: novas evidência”, efetuado no âmbito do IPEA, e que com base em estudo de dados do período de 2009 a 20015, concluiu que a política de desoneração da folha de pagamentos não logrou êxito em estimular a geração de empregos, mas não cita dados nem estudos para corroborar os seus argumentos.

Segundo os pesquisadores do IPEA:

> A despeito das intenções positivas da lei de desoneração, pode-se dizer que, pelas avaliações ex post já realizadas, o que inclui o presente

> estudo, não há evidências robustas de efeitos reais positivos da desoneração. Sobre a geração de empregos, este resultado está se consolidando. Nas demais dimensões, as avaliações existentes, a despeito da validade dos pressupostos de identificação de impacto, pelo menos indicam que a correlação entre a desoneração e a performance do mercado de trabalho é também baixa. Assim, em função da magnitude da renúncia fiscal concedida pela desoneração, a revisão da desoneração é uma proposta para o debate. (GARCIA, SACHIDA, CARVALHO, 2018, p. 35)

A análise do estudo do IPEA demonstra como não é simples a aferição se a política da desoneração da folha produz diretamente e com que rapidez efeito na geração de empregos nos setores envolvidos. Contudo, essa dificuldade de métrica não é levada em conta pelos legisladores na análise dessa política e, notadamente, nos argumentos dos setores empresariais no sentido de que qualquer alteração na política já existe provocaria imediatamente demissões em massa ou perdas relevantes de competitividade, o que pode não ser factível ou não no grau do argumento.

Naquela sessão, poucos legisladores reconheceram que somente se estava reduzindo de 56 (cinquenta e seis) setores econômicos beneficiados para 17 (dezessete) devido à necessidade de gerar receita tributária para viabilizar a redução de PIS e COFINS para os combustíveis e atender o pleito dos caminhoneiros que tinham paralisado, à época, o transporte de mercadorias e insumos. Esse contexto foi destacado pelo Deputado Miro Teixeira (REDE-RJ):

> O SR. MIRO TEIXEIRA (REDE-RJ. Pela ordem. Sem revisão do orador.) - É impressionante como, de repente, reinou esta paz no plenário, com todas as tendências de pensamento convergindo para este mesmo ponto: reonerar a folha, reonerar a produção industrial é uma coisa muito útil para o País. E ainda se diz que aqui se está diminuindo imposto. Não se está diminuindo imposto, não! Está se criando tributo, está se recriando tributo, como diz bem o Deputado Luiz Sérgio. É inacreditável! Usou-se esta crise relacionada a combustíveis, a abastecimento, para aprovar este projeto, que poderia ter aqui graves resistências, se houvesse tempo de maiores debates. Nós não temos como fazer esse enfrentamento, não temos número. Não temos número. Estamos absolutamente solitários nisso. (Diário da Câmara dos Deputados, 24/05/18, p. 342)

Além da aprovação da reoneração, foram rejeitadas dezenas de emendas de setores que requeriam a sua manutenção ou a inclusão na desoneração. O argumento comum para essas emendas era a necessidade de se preservar empregos. Mas todas as emendas foram

rejeitadas. O voto do Deputado Hildo Rocha (MDB-MA) para rejeitar uma emenda que beneficiaria o setor de autopeças exemplifica a linha argumentativa para essas rejeições:

> O SR. HILDO ROCHA (MDB-MA). Pela ordem. Sem revisão do orador. Sr. Presidente, o que observamos em todo este drama de hoje é que se luta para continuar a desoneração. Agora se fala em desemprego. Eu quero saber qual destes setores está sendo bancado pelo povo brasileiro porque, quando se desonera, quem paga o preço para estas indústrias é o povo brasileiro. Fala-se aqui em diminuição dos empregos. Isso é mentira! É mentira, porque houve a desoneração, e não aumentou o emprego. Pelo contrário, o desemprego aumentou. Por isso, o MDB vota "não". (Diário da Câmara dos Deputados, 24/05/18, p. 344)

Em seguida veio a Lei nº 14.020, de 06 de julho de 2020, que prorrogou a CPRB até 31/12/21. Norma de conversão da Medida Provisória nº 936, de 1º de abril de 2020, que não trazia essa prorrogação. Contudo, o Presidente da República vetou a prorrogação o que desencadeou novamente intensa movimentação junto aos legisladores visando a derrubada do veto. Por exemplo, cite-se o *paper* elaborado pela Associação Brasileira de Rádio e Televisão (Abratel) e disponibilizado aos seus associados com dados para que esses pudessem atuar junto a Deputados e Senadores[165].

O então Ministro da Economia Paulo Guedes, ao comentar sobre o veto, mais uma vez manifestou sua visão negativa sobre a tributação da folha de pagamentos, mas também sobre o caráter seletivo da CPRB: "Estamos de acordo em não reonerar a folha. Queremos desonerar para todos e para sempre. Não só para quem tem lobby em Brasília e por mais um ano apenas".[166]

Em entrevista veiculada no Jornal Nacional da Rede Globo, com repercussão no Jornal Hoje e no Bom dia Brasil[167], o Presidente da Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC), José Carlos Martins, reforçou a importância de o Congresso Nacional derrubar o veto do presidente Jair Bolsonaro à desoneração da folha de pagamento até o fim de 2021, afirmando:

---

[165] ABRATEL. Associada, contribua para a derrubada do veto à prorrogação da desoneração da folha. **Abratel**, jul. 2020. Disponível em: https://abratel.org.br/noticias/associada-contribua-para-a-derrubada-do-veto-a-prorrogacao-da-desoneracao-da-folha/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[166] BARBOSA. Guedes: "Não queremos desonerar a folha só para quem tem lobby em Brasília". **Correio Braziliense**, set. 2020. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2020/09/4879078-guedes-nao-queremos-desonerar-a-folha-so-para-quem-tem-lobby-em-brasilia.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

[167] Construção defende derrubada de veto à desoneração da folha de pagamento. Agência CBIC, nov. 2020. Disponível em: https://cbic.org.br/construcao-defende-derrubada-de-veto-a-desoneracao-da-folha-de-pagamento/. Acesso em: 31 jan. 2023.

> Queremos continuar contratando. Queremos continuar produzindo com pessoas, não com máquinas. É por isso o nosso apelo, para que o Congresso Nacional rapidamente vote esse veto e a gente volte à normalidade de contratação de muitos trabalhadores que tanto precisam nessa hora tão difícil.

É de se imaginar que um apelo dessa natureza, no telejornal de maior audiência no país, não tem impacto desprezível junto aos parlamentares, principalmente partindo da liderança de um dos setores que mais empregam e que têm forte capacidade de absorver mão de obra com menor instrução formal.

Como era de se esperar, com ampla maioria, o Congresso Nacional derrubou o veto presencial e prorrogou novamente a CPRB[168]. A derrubada envolveu acordo com Executivo, conforme informou o líder do Governo no Congresso, Senador Eduardo Gomes, do MDB do Tocantins, em troca da manutenção de outros vetos do seu interesse.[169] Mas chama a atenção que mesmo com esse contexto, o Poder Executivo tenha apresentado a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 6.632 requerendo a inconstitucionalidade da prorrogação da CPRB até o final de 2021. A ADIN foi julgada prejudicada em 10/02/22.

Em 2021, com a proximidade do fim de vigência da CPRB, foi apresentado o Projeto de Lei nº 2.541/21, de autoria dos Deputados Federais Efraim Filho (DEM/PB) e Dagoberto Nogueira (PDT/MS), prorrogando a Contribuição até 31/12/26.

Em audiência pública, ocorrida em 25/08/21, na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, representantes de diversos setores abrangidos pela CPRB apresentaram aos parlamentares argumentos para o convencimento da necessidade de a prorrogação da sistemática substitutiva da tributação da folha de pagamentos, inclusive arguindo o risco de demissões devido ao aumento do custo do trabalho[170]. Participaram representantes de entidades como Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção (ABIT), da Associação Brasileira da Industria dos Calçados

[168] DERRUBADO o veto à prorrogação da desoneração da folha para 17 setores. **Senado Notícias**, nov. 2020. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/11/04/derrubado-o-veto-a-prorrogacao-da-desoneracao-da-folha-para-17-setores. Acesso em: 31 jan. 2023.

[169] LÉÓN, Lucas Pordeus. Derrubado o veto à prorrogação da desoneração da folha para 17 setores. **Agência Brasil**, nov. 2020. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/it/node/1392231. Acesso em: 31 jan. 2023.

[170] SETORES que mais empregam alertam para risco de demissão em massa com fim da desoneração da folha. AbiMóvel, ago. 2021. Disponível em: http://abimovel.com/setores-que-mais-empregam-alertam-para-risco-de-demissao-em-massa-com-fim-da-desoneracao-da-folha/. Acesso em: 31 jan. 2023.

(Abicalçados), da Confederação Nacional dos Transportes (CNT), do Centro das Indústrias de Curtumes do Brasil (CICB), da Associação Brasileira de Proteína Animal (ABPA), da Associação Nacional do Transporte de Cargas e Logística (NTC&Logística), da Abimaq (Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos), da Abimóvel (Associação Brasileira das Indústrias do Mobiliário), da Associação Brasileira de Telesserviços (ABT).[171]

A audiência pública trouxe informações relevantes e debate de bom nível tendo em vista a qualidade e o nível de conhecimento dos convidados. Contudo, infelizmente, não se identifica que esse conteúdo tenha produzido maiores contribuições no nível de conhecimento dos parlamentares sobre o tema ou na profundidade com que estes debateram ou avaliaram o tema.

Ao mesmo tempo, a mídia noticiava que aumentava a pressão dos setores produtivos sobre os legisladores e que era buscado um consenso com o próprio governo federal[172]:

> O relator do PL 2541/2021, Jerônimo Goergen (PP-RS), espera votar a matéria no dia 15 de setembro na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara (CFT). "Provavelmente nós vamos aprovar o parecer sem o apoio do governo", disse o parlamentar em entrevista no dia 1º de setembro. "Só vou saber o que efetivamente será se haverá acordo do governo na semana do dia 15 de setembro".
>
> Na quarta-feira da semana passada (1/9), Goergen teve reuniões separadas com o ministro da Economia, Paulo Guedes, e com a ministra da Secretaria de Governo, Flávia Arruda (PL-DF), na tentativa de conseguir apoio do governo na aprovação do projeto de lei. Os encontros não foram resolutivos, mas Goergen disse que "o cenário é positivo". Guedes afirmou ao deputado que quer se concentrar nos precatórios, mudanças no Imposto de Renda e na reforma administrativa, e pediu para que o relator "fosse construindo o acordo".

Ao fim e ao cabo, a Câmara dos Deputados aprovou o substitutivo apresentado pelo Relator, Deputado Delegado Marcelo Freitas (PSL/MG) que prorrogou a CPRB até 31/12/23. O trâmite na Câmara dos Deputados se deu pelo procedimento conclusivo nas Comissões, sem ter passado pelo Plenário. O texto foi aprovado pelo Senado Federal, em

[171] BÚSSOLA. Audiência pública discute hoje prorrogação de desoneração da folha. Exame, ago. 2021. Disponível em: https://exame.com/bussola/audiencia-publica-discute-hoje-prorrogacao-de-desoneracao-da-folha/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[172] BRANCO, Mariana; OYAMA, Érico. Pressão para manter desoneração aumenta; tributaristas defendem política permanente. JOTA, set. 2021. Disponível em: https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/desoneracao-da-folha-tramitacao-pressao-08092021. Acesso em: 31 jan. 2023.

19/12/21, sem alterações[173]. Mesmo sem recursos previstos na proposta orçamentária para fazer frente à desoneração da folha[174], o Presidente Jair Bolsonaro promulgou a Lei nº 14. 288, em 31/12/21.

A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta apresenta um histórico de processo legislativo bastante complexo e que permite avaliações relevantes sobre a dinâmica da produção normativa em matéria tributária no Brasil. Um aspecto relevante é que se o Poder Executivo tem protagonismo na iniciativa do processo legislativo tributário federal, principalmente pela sua correlação com a política econômica, isso não retira a importância do Congresso Nacional no processo legislativo. Também é um excelente exemplo (caso crítico) de como na tramitação das medidas provisórias e dos projetos de lei no Congresso Nacional, principalmente quando têm como objeto benefícios tributários, existe um campo aberto de possibilidades para que grupos de interesse e parlamentares possam buscar incluir normas que lhes beneficiem. E que isso muitas vezes é efetuado de uma forma que não permite uma análise mais democrática e racional que avalie os termos que estão sendo deliberados, os seus objetivos e efeitos previstos.

Mas, principalmente, a CPRB é um rico exemplo como a dinâmica legislativa em matéria tributária no Congresso tem correlação direta na geração de normas com graves deficiências em termos de racionalidade. Para avanço da argumentação nesse sentido, faremos a análise da CPRB e do seu específico processo legislativo em face dos critérios de racionalidade da teoria de Manuel Atienza e dos seus déficits que comprometem a sua inteligibilidade, aplicabilidade, eficácia e compatibilidade ética da sua normatividade.

4.1.2 Análise do processo legislativo da CPRB em face aos níveis de racionalidade propostos por Manuel Atienza.

Para explicitar como a dinâmica do processo legislativo em matéria tributária no Congresso Nacional contribui para a disfuncionalidade do nosso sistema tributário será utilizado como ferramental, a teoria de Manuel Atienza e a sua premissa de que um

[173] PINCER, Pedro. Senado aprova prorrogação da desoneração da folha de pagamentos. **Senado**, dez. 2021. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2021/12/09/senado-aprova-prorrogacao-da-desoneracao-da-folha-de-pagamentos. Acesso em: 31 jan. 2023.

[174] PUPO, Fábio. Desoneração da folha de pagamento em 2022 fica sem recursos no Orçamento. **Folha de S. Paulo**, dez. 2021. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/12/desoneracao-da-folha-de-pagamento-em-2022-fica-sem-recursos-no-orcamento.shtml Acesso em: 31 jan. 2023.

procedimento legislativo de maior qualidade contribui para um produto com maior grau de racionalidade (a lei). A análise será feita com relação aos cinco níveis de racionalidade: (R1) Racionalidade comunicativa ou linguística, (R2) Racionalidade jurídico-formal, (R3) Racionalidade pragmática, (R4) Racionalidade teleológica e (R5) Racionalidade ética.

(R1) Racionalidade comunicativa ou linguística:

As inúmeras alterações da legislação da CPRB, com diferentes momentos de vigência, envolvendo alteração das alíquotas, inclusão e exclusão de setores e produtos do seu âmbito de aplicação, além da instituição de regras específicas para determinados setores (como a construção civil), tornou a sua legislação uma verdadeira "colcha de retalhos", de difícil compreensão e aplicabilidade.

Os contribuintes tiveram o ônus de interpretar uma legislação excessivamente complexa e mutante, que previa diversos critérios de enquadramento na sistemática da CPRB, que pode se dar por setor da atividade produtiva, pelo tipo de CNAE (Código Nacional de Atividade Econômica) gerador da receita produtiva ou por produto identificado pelo seu NCM.

A existência de um regime misto de incidência, em que apenas uma parte da receita do contribuinte é tributada pela CPRB é outro complicador, trazendo risco do contribuinte se equivocar na aplicação da norma e se expor a autuações fiscais.

Não foi incomum os contribuintes terem que lançar mão de especialistas para auxiliar na intepretação da legislação da CPRB ou apresentar Consultas Fiscais a serem

respondidas pela Receita Federal[175].

Em alentado trabalho de análise da CPRB, os auditores fiscais Alessandro Costa da Silva, Artur Monteiro de Prado, Felipe Nogueira da Gama, Marcus Vinicius Martins Quaresma e Mylke Takada destacaram essa situação:

> Essa complexidade, indubitavelmente, gera insegurança jurídica e, independente da robustez do sistema contábil da empresa, a interpretação legal da medida pode, em alguns casos, gerar litígios e aumentar a judicialização de alguns setores, com prejuízo para todos.
>
> Um agravante dessa situação foram as constantes alterações legislativas sofridas no decorrer da implantação da Desoneração da Folha. Mais de quatorze atos legais diferentes, contendo regras que ora introduziram, ora excluíam atividades, produtos e setores CNAEs da sistemática da Desoneração da Folha, alteravam suas as alíquotas e modificavam a base de cálculo.
>
> Além disso, houve casos extremos, duas Medidas Provisórias editadas sobre o tema (MP nº 601/2012 e 612/2013) obrigavam vários contribuintes a realizar recolhimentos pela nova sistemática (CPRB), entraram em vigor e produziram efeitos. Porém, durante a tramitação no Congresso Nacional, tiveram o prazo de vigência expirado, deixando assim, um vácuo legal temporal, que só depois um mês e meio veio a ser disciplinado por outro ato legal (edição da Lei nº 12.844/2013).
>
> Nesse ínterim, os contribuintes foram expostos a uma insegurança jurídica enorme, e ficaram sem saber como deveriam realizar o recolhimento de suas contribuições previdenciárias, se sobre folha de salários ou sobre o faturamento. (SILVA, FERNANDES, QUARESMA, TAKADA, p. 26)

[175] Alguns exemplos: Solução COSIT nº 108/19 (Se as obras não estão recolhendo a CPRB, a matriz da construtora não pode optar por esse regime); Solução Cosit nº 14/2018 (Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados); Solução Cosit nº 03/2022 reformou o entendimento da Solução Cosit nº 14/2018 (A apresentação da DCTF ou de PER/DCOMP com declaração de débitos de CPRB é suficiente para fins de opção do contribuinte pelo regime substitutivo); Solução Cosit nº 115/2016 (A empresa que presta serviços de manutenção em laboratório de equipamentos de telecomunicações, construção e/ou manutenção de redes e sistemas de telecomunicação não se sujeita à CPRB); Solução COSIT nº 154/19 (A receita auferida na venda de sucata e demais materiais, derivada do exercício da atividade principal da pessoa jurídica, ainda que obtida de forma eventual, é considerada como operacional, para fins de incidência da CPRB); Solução COSIT nº 119/16 (A contribuição patronal relativa aos segurados do setor administrativo das empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, seguirá a mesma sistemática estabelecida para o recolhimento da contribuição previdenciária efetuada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e, no caso de empresa construtora que não seja responsável pela matrícula da obra, o recolhimento da contribuição previdenciária relativa aos segurados do setor administrativo e da obra será consolidado em um único documento de arrecadação vinculado ao CNPJ da empresa.); Solução COSIT nº 129/14 (A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), prevista nos artigos 7º a 8º da Lei nº 12.546, de 2011, no caso de sociedades cooperativas, aplica-se somente àquelas que produzam os itens listados no Anexo I da referida Lei.); Solução COSIT nº 73/16 (A receita de venda a pessoa sediada no exterior realizada ao amparo do art. 6º, I, da Lei nº9.826, de 1999, pode ser excluída da base de cálculo da CPRB nos termos do art. 9º, II, 'a' da Lei nº 12.546, de 2011.)

Ou seja, criou-se um sistema normativo bastante específico que dificultou sobremaneira a compreensão das regras de incidência e apuração da CPRB tanto por parte dos contribuintes quanto das autoridades tributárias responsáveis pela sua fiscalização e controle. O que traz por consequência o risco na apuração e, consequentemente, exponencia o número de controvérsias e autuações fiscais, gerando insegurança jurídica (CASSEB, 2017, p. 61). Nos diversos debates no Congresso Nacional quando da tramitação das medidas provisórias e projetos de lei no Congresso Nacional não se identifica qualquer preocupação por parte dos parlamentares com relação a esses aspectos ou a menção de que a simplicidade da tributação é um princípio que deve informar a análise das proposições legislativas em matéria tributária.

Portanto, concluímos que a racionalidade comunicativa não foi atendida, já que não foi produzida uma legislação de redação clara, que facilitasse a interpretação e aplicação desse sistema de tributação.

(R2) Racionalidade jurídico-formal:

A criação da CPRB foi efetuada sem maiores indagações de constitucionalidade por parte do legislador. Considera-se que o seu suporte está no § 13 do artigo 195 da Constituição Federal, posteriormente revogado pela Emenda Constitucional nº 103/19 [176]. Não é a primeira vez que o legislador substitui a incidência da tributação da folha de pagamentos pela receita bruta, caso da contribuição da agroindústria (artigo 22 da Lei nº 8.212/91) e a contribuição sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura da prestação de serviços - FUNRURAL (artigo 22, IV da Lei nº 8.212/91). Como nessas situações, tem-se contribuições instituída por leis ordinárias com incidência sobre a mesma base de cálculo de outras contribuições já incidentes, que também incidem sobre a receita bruta, existem discussões sobre a sua inconstitucionalidade, por violação aos artigos 195, § 4º e 154, I da Constituição. No caso do FUNRURAL, já houve a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.[177] Esse contexto leva estudiosos, como Diego Casseb, a defender a inconstitucionalidade da CPRB (CASSEB, 2017, p. 39-40).

[176] Art. 195. (...) § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.
[177] RE 595838 / SP - Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 23/04/2014 - Publicação: 08/10/2014

Contudo, entendemos que o objetivo da Emenda Constitucional nº 42/03, apesar da falta de técnica da sua redação, foi exatamente viabilizar a substituição da contribuição patronal sobre a folha de salários por outra contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta e não pela COFINS, sendo uma exceção à regra do artigo 195, § 4º. Isso fica patente na justificativa do Projeto da Emenda Constitucional.[178] Por outro lado, a Emenda Constitucional nº 103/19 (Reforma da Previdência), trouxe alteração constitucional, com a revogação do § 13 do artigo 195, que, caso em algum momento não haja a renovação da CPRB instituída pela Lei nº 12.546/11, impedirá uma nova lei institua nova substituição da contribuição patronal sobre folha de pagamentos pela tributação sobre a receita bruta.

A avaliação de se a CPRB possuía ou não substrato constitucional válido era uma das mais relevantes tarefas do Congresso Nacional na análise, principalmente, da Medida Provisória nº 540/11, cuja conversão em lei, institui a Contribuição. Contudo, a análise dos Pareceres favoráveis à sua aprovação apresentados tanto na Câmara dos Deputados[179] quanto no Senado Federal[180] comprova que esse tema não foi minimamente avaliado. O que é, infelizmente, uma certa tônica, salvo quando existe controvérsia trazida por opositores da proposição legislativa tributária, sejam partidos ou grupos de interesse.

[178] "Outra relevante alteração no Capítulo da Seguridade Social reside na opção criada pelo § 12 do art. 195, que possibilitará a substituição, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incida sobre receita ou faturamento, de forma nãocumulativa. A medida contempla transformação histórica na forma de cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, mediante a redução da carga tributária sobre a geração de emprego, que é objetivo econômico e social a ser perseguido. Assim, auxiliará no processo de formalização das relações de trabalho e estimulará os setores que empregam mais trabalhadores. 13 O resultado para a economia é positivo, assim como deverá trazer ganhos importantes em termos de competitividade, uma vez que permitirá, também, a desoneração das exportações. O aumento do emprego formal, além de seu reflexo social positivo, poderá auxiliar na própria arrecadação da Previdência Social." Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=Tramitacao-PEC+41/2003

[179] BRASIL Medida Provisória nº 540, de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as empresas exportadoras – REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI à indústria automotiva. Altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Câmara dos Deputados, outubro de 2011. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=933883&filename=PPP+1+MPV54011+%3D%3E+MPV+540/2011

[180] Idem.

(R3 e R4) Racionalidades pragmática e teleológica:

A CPRB foi instituída no contexto do Plano "Brasil Maior"[181] como um mecanismo de redução do custo de produção e de incentivo para a geração de emprego e maior competividade dos setores econômicos beneficiados.

Essa vinculação entre a CPRB e objetivos extrafiscais foi o grande motivo para a sua aprovação pelos parlamentares e foi absorvida pela própria sociedade. Reforçou-se, na prática, uma visão deletéria da tributação, de que a incidência tributária sobre a folha de salários seria negativa para o desenvolvimento econômico, a geração de empregos e a capacidade de as empresas brasileiras competirem no mercado cada vez mais globalizado. Ao mesmo tempo, gerou uma intensa movimentação de empresas, associações empresarias e de grupos de representação de setores econômicos visando a inclusão ou exclusão dos seus representados na sistemática da CPRB, a partir de avaliação de que se isso seria ou não vantajoso, em termos financeiros.

A concepção de que a CPRB seria um tributo finalístico, em termos de sua vinculação à redução da carga fiscal dos contribuintes, foi confirmada pela Lei nº. 13.161/15, ao tornar a sua incidência facultativa, a partir de adesão ou não do contribuinte.

[181] O Plano Brasil Maior foi lançado em 2011 pelo Governo da Presidenta Dilma Rousseff, sendo um programa composto por um conjunto de políticas tributárias visando incentivar o desenvolvimento industrial, tecnológico e do comércio exterior, com foco a determinados setores da economia, sob o lema "Inovar para Competir. Competir para Crescer". Suas medidas foram introduzidas principalmente pela Lei nº criação introdução da CPRB, do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – Reintegra e do Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores – INOVAR AUTO; Modificação no regime do desconto de créditos de PIS/COFINS não cumulativos nas aquisições no mercado interno ou na importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços; Diminuição das alíquotas do IPI no setor automobilístico; Isenção do IRPJ e adicional, calculados com base no lucro da exploração para as pessoas jurídicas fabricantes de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos baseados em tecnologia digital; Incentivo fiscal referente à dedução "em dobro" dos dispêndios em projetos de pesquisa científica e inovação tecnológica quando feito em favor de entidades científicas e tecnológicas privadas sem fins lucrativos; Aumento da alíquota da COFINS-Importação em 1,5 %; Diminuição de COFINS/PIS na compra de insumos para produção de biodiesel; Dedução do IR com os valores correspondentes às doações e patrocínios referentes ao Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica – PRONON e ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência – PRONAS/PCD; Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicação – REPNBL; Alteração do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – Reporto – com a suspensão do IPI, do PIS e da COFINS e, em alguns casos, do II n quando importados ou adquiridos pelos beneficiários do REPORTO; Modificação no Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS.

As exposições de motivos de diversas normas que compõem o cipoal legal da CPRB explicitam quais foram os objetivos finalísticos que informaram a sua criação, evolução e reiterada prorrogação. Citem-se trechos:

> (...) a desoneração promovida contempla setores intensivos em mão de obra que apresentam grande potencial para ampliação de vínculos formais e redução da subcontratação e/ou terceirização de mão de obra, processo este comumente associado à precarização das relações de trabalho. Nesse sentido, deriva da medida, em última instância, a ampliação da base de financiamento da seguridade social." (Medida Provisória nº 563/12)

> "A supressão da imponibilidade tributária sobre o fator trabalho para novos setores consolida a orientação estratégica da política econômica no que tange à definição de bases sólidas para promover a melhoria do ambiente produtivo e fortalecer a indústria nacional. "(Medida Provisória nº 582/12)

> "É notório reconhecer que a desoneração tributária proposta mantém consonância com as atuais prioridades de políticas públicas do setor habitacional. Isto porque, a redução de encargos sobre o fator trabalho, além de consignar importante estímulo à formalização laboral e à ampliação da proteção social, engendra condições para reduzir custos da construção de novas moradias e fomentar novos financiamentos, sobretudo de longo prazo, de suma importância para promover o crescimento sustentado da economia. " (Medida Provisória nº 601/12)

Tratando-se de uma tributação eminentemente extrafiscal e, a princípio temporária, cuja renovação se justifica ou não pela comprovação do alcance e em que nível dos resultados que lhe justificam, caberia ao Poder Executivo e, especialmente ao Congresso Nacional fazer uma rigorosa análise dos efeitos da incidência da CPRB sobre a economia e o mercado de trabalho, antes de propor e aprovar as suas renovações.

Os legisladores, como representantes da sociedade, têm o dever de fazer a análise aprofundada das proposições tributárias. No caso da CPRB, essa avaliação efetivamente demandaria a análise de dados técnicos de arrecadação tributária e econômicos, inclusive havia à disposição diversos estudos que poderiam ser facilmente acessados pelos congressistas e suas assessorias.

No âmbito da Receita Federal, eram divulgados relatórios mensais com a indicação da renúncia fiscal decorrente da substituição da tributação da folha de pagamentos pela incidência pela receita bruta, que traziam, ainda informações sobre a quantidade de empresas e setores econômicos beneficiados, o número de empregados

desonerados.[182] A partir dos dados da Receita Federal, pesquisadores chegaram a valores desonerados sobre a folha de pagamentos de 12 bilhões de reais em 2012, 22 bilhões de reais em 2013 e 24 bilhões de reais em 2014. Ou seja, números que demonstram um crescente gasto tributário (SATO; OMOTO, 2021).

Estudos divulgados pela ANFIP[183] e pelo DIEESE[184] trouxeram dados demonstrando que a desoneração da folha de pagamentos agravou o déficit da Previdência Social e a sua ineficácia no que se refere à geração de novos empregos e a promoção de investimentos produtivos. O Ministério da Fazenda, por sua vez, para validar o Projeto de Lei nº 863/15 divulgou em 2015 documento demonstrando que houve ampliação da desoneração da folha e a geração de consequências que extrapolaram os objetivos que informaram a sua instituição, com uma renúncia fiscal de vinte e um bilhões e seiscentos milhões de reais em 2014 (0,39% do PIB), aumento da regressividade do sistema tributário, dissociação entre o nível de arrecadação previdenciária e o volume da massa salarial, bem como que o custo estimado para cada emprego criado ou preservado pela desoneração seria de sessenta mil reais anuais, o que seria três vezes mais o salário médio anual de admissão no Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED). Ao final foi apresentada à seguinte conclusão:

> Em conclusão, do ponto de vista de seu objetivo original como política para manutenção do emprego, e a despeito de seus objetivos desejáveis de aumento da competitividade, a política de Desoneração da Folha mostrou ter baixa eficiência, uma vez que, devido ao seu desenho, custa mais aos cofres públicos do que os empregos mantidos ou criados. Em outras palavras, o Estado poderia usar os mesmos recursos de forma mais eficiente, em políticas mais focadas de manutenção do emprego e da competividade dos setores exportadores. A incapacidade de manter a neutralidade tributária passou a ser mais gravosa. (Ministério da Fazenda, 2015)

Ainda nesse contexto, Caroline Caparroz Dallava, em Dissertação de Mestrado defendida na Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, intitulada

[182] RECEITA FEDERAL, Renuncia Fiscal. Receia Federal, [s.d.]. Disponível em: www.receita.fazenda.org/dados/receitadata/gastos-tributarios/renuncia-fiscal-setorial.

[183] ANFIP. Nota técnica: desoneração da folha de pagamentos: impactos no financiamento da previdência social. ANFIP, 2015. Disponível em: https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2019/01/20150730181429_Nota-Tecnica-Desoneracao-da-Folha-de-Pagamentos-Impactos-no-Financiamento-da-Previdencia-Social_30-07-2015_nota_tecnica-FINAL.pdf

[184] DIEESE. O Projeto de Lei 863/2015 e as mudanças na desoneração da Folha. Dieese, n. 145, jun. 2016. Disponível em: https://www.dieese.org.br/notatecnica/2015/notaTec145desoneracao.pdf

"Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da RAIS", concluiu:

> Para a Seção de Indústria de Transformação praticamente todos os modelos não apresentaram resultados significativos nem para emprego nem para salário, sugerindo que a política analisada não teve, neste setor, o efeito que se pretendia.
>
> Com relação à Seção Alojamento e Alimentação (principalmente hotéis), os resultados foram negativos e significativos para o nível de emprego, contrários ao objetivo da medida, tanto para o total do setor quanto para micros/pequenos clusters. Além da questão da terceirização, outra possível explicação é que os gastos com a folha salarial de estabelecimentos de pequeno porte costumam ser relativamente pequenos diante do total da receita. Sendo assim, a nova tributação sobre a receita pode ter onerado este tipo de estabelecimento, atrapalhando a geração de empregos. Diante destes resultados para o emprego, parece fazer sentido não encontrar resultados significativos para o salário.
>
> Quanto à Seção que contém Call Center, nenhum dos modelos apresentou resultados estatisticamente significativos nos modelos de emprego, muito embora este setor utilize bastante mão de obra. Mesmo que o resultado líquido em termos de pagamentos de impostos tenha sido uma desoneração, nada indica que esta redução do custo da mão de obra tenha se convertido em aumento de emprego. Entretanto, parece ter sido direcionada para um aumento nos salários do total do setor e nos médios/grandes clusters.
>
> Estes resultados nem sempre positivos para emprego e positivos para salário, quando significativos, estão em linha com a literatura revisada no início deste trabalho, a qual sugere que os impactos de uma desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego formal são controversos e tendem a ser positivos em termos de salário." (DALLAVA, 2014, p. 50)

No já citado estudo, "Desoneração da folha de pagamento – Análise e modelo alternativo", Marcus Quaresma *et allis* trazem uma sólida avaliação, baseada em dados de arrecadação, evolução das atividades econômicas e do mercado de trabalho, que contradiz o argumento do Governo Federal e das principais associações empresariais, de que a redução da carga fiscal sobre a folha de pagamentos teria como efeito o aumento do número de empregos e da massa salarial (QUARESMA *et allis*, 2015).

Com base na importantes informações trazidas no citado estudo, é possível se concluir que a política fiscal decorrente da introdução da CPRB padeceu de grande déficit teleológico, tendo em vista que: 1) não houve a fixação de metas claras e indicadores de performance para a medição de seus resultados; 2) aumentaram-se os custos

administrativos, tanto por parte do Fisco, que incorre em custos adicionais para adequar os sistemas de controle e administração dos créditos tributários, quanto por parte dos contribuintes, que agora despendem mais recursos para apurar e pagar mais um tributo, além de apresentar novas obrigações acessórias; 3) não provocou aumento do número de empregos ou evolução da massa salarial; 4) aumentou o déficit fiscal da União Federal e provocou transferência de relevante montante de recursos públicos para o setor privado (R$ 24 bilhões em 2015, 0,4% do PIB); 5) houve falta de critérios técnicos na inclusão de diversos setores na sistemática da CPRB (lobby). Citem-se trechos da sua conclusão do estudo:

> A política da Desoneração da Folha, da maneira como foi implementada, promoveu de forma distorcida a alocação de uma quantidade significativa de recursos públicos (R$ 24 bilhões em 2015, 0,4% do PIB), estendendo tal medida a vários setores da economia brasileira sem se orientar por critérios técnicos, desviando-se de seus objetivos iniciais. Além disso, careceu de um estudo prévio e aprofundado à sua adoção que norteasse o estabelecimento de critérios objetivos para embasar a escolha dos setores econômicos incluídos, não houve a fixação de metas claras e indicadores de performance para a medição de seus resultados.
>
> (...)
>
> O desenho da política, ao beneficiar somente alguns setores econômicos, resultou em um impacto negativo na equidade horizontal e na vertical, pois setores semelhantes passaram a ter tratamento tributário diferente; e mesmo dentro de um setor beneficiado, existem empresas que foram desoneradas enquanto que outras tiveram sua carga aumentada. Além disso, a discriminação de setores também reduziu a eficiência econômica da alocação dos recursos, ao distorcer as decisões de como, onde, quando e o que produzir. Os estudos retrospectivos que buscaram avaliar o real impacto da Desoneração da Folha sobre o nível de emprego, a produtividade, a massa salarial e a balança comercial não apontaram avanços significativos.
>
> (...)
>
> Portanto, podemos concluir que não há evidências concretas de que a Desoneração da Folha tenha alcançado os objetivos a que se propunha, a um custo minimamente razoável. Além disso, sua forma de implementação não foi adequada para a realidade brasileira, que apresentava câmbio flutuante e desemprego baixo, e produziu consequências indesejadas para o sistema tributário (complexidade, ineficiência, iniquidade), aumentou os custos administrativos do fisco e dos contribuintes e gerou insegurança jurídica no cumprimento da legislação tributária. (SILVA; FERNANDES; GAMA; QUARESMA; GAMA; TAKADA, 2015, p. 46-47)

Por outro lado, empresas e associações, empresarias também apresentaram dados e justificativas ao Congresso Nacional para defender a manutenção da Contribuição Previdenciária da Receita Bruta e as suas sucessivas alterações e prorrogações de vigência. Caso da apresentação preparada pela Associação das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e de Tecnologias Digitais (Brasscom) em julho de 2020[185], que traz informações sobre efeitos perversos que a extinção da CPRB traria para o seu setor como a extinção prevista de 103 mil empregos, bem como os efeitos positivos que potencialmente seriam gerados pela sua manutenção (aumento de trezentos e três mil empregos no setor; crescimento exponencial da produção do setor com taxa de 12,0% a.a.; redução do custo laboral, possibilitando um crescimento de 12,0% a.a. da remuneração).

Na maioria das vezes, as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo no envio dos seus projetos de lei ou medidas provisórias referentes a CPRB se caracterizaram por serem genéricas e vinculadas a frases de efeito vinculadas à resultados diversos, como: formalização da mão-de-obra, aumento da massa salarial, maior competitividade de setores econômicos, barateamentos de obras públicas e construção de casas populares, entre outros.

A diversidade entre as análises produzidas no âmbito da Receita Federal e de estudos como o produzido pelo Auditores da Receita Federal e citado nesse trabalho e os dados que têm sido trazido por associações empresariais demonstram como é complexa a análise de políticas tributárias que buscam a geração de efeitos extrafiscais de natureza econômica, principalmente quando voltados à indução de comportamento de agente econômicos, já que além da dificuldade de acompanhamento e métrica, existem outros fatores não controláveis que influem no alcance ou não, e em que medida, dos efeitos pretendidos. Por outro lado, tratando-se de política de desoneração, existe o componente do interesse público e social, já que está se usando do gasto público, ou seja, de recursos financeiros da sociedade para se financiar atividades privadas. O que só se justifica quando há o retorno pretendido, em termos de geração de efeitos extrafiscais. No caso da CPRB, entendemos, houve a politização e captura da política por interesses de ganho econômico, o que fez o seu alargamento indiscriminado enquanto política extrafiscal e a contaminação do debate da sua manutenção ou não. Enquanto o debate necessário, que

[185] BRASSCOM. Setor de tecnologia da informação e comunicação (TIC): desoneração e reoneração da folha. Brasscom, 2021. Disponível em: https://brasscom.org.br/wp-content/uploads/2021/10/P-2020-07-12-Setor-TIC-e-Desoneracao-v13.pdf

deve ser sobre o atual modelo de tributação da folha de pagamento das empresas, que nos parece atrasado e contraproducente, em termos de competitividade econômica, indução de geração de emprego e de incremento de massa salarial, não avança enquanto pauta de reforma tributária.

Como exemplo de uma deficiência sistêmica do nosso processo legislativo tributário, a avaliação da pertinência, viabilidade e alcance desses diversos objetivos não foram efetuadas de forma racional e estruturada, por parte do Congresso Nacional. Houve clara negligência no que se refere às avaliações *ex ante* (referentes à racionalidade e viabilidade dos pleitos em face de suas justificativas) e *ex post* (com a aferição, pelos legisladores, de que se os objetivos que informaram a criação e evolução da CPRB efetivamente, em que medida, tiveram concretização).

Chama atenção a desconsideração pelo Congresso Nacional de estudos referentes à relação entre desoneração fiscal e nível de empregabilidade e de evolução da massa salarial produzidos pela Receita Federal e outros órgãos técnicos, os quais indicam que a ocorrência, e mesmo viabilidade, desse efeito positivo é no mínimo controversa.

Os relatórios e as justificativas dos parlamentares para a aprovação das reiteradas prorrogações da CPRB se limitam a repetir os lugares comuns e frases de efeito a respeito dos aspectos positivos da desoneração da folha, sem o mínimo enfrentamento dos argumentos contrários e dados econômicos e técnicos trazidos por órgãos como o próprio Ministério da Fazenda e entidades como a ANFIP e DIEESE. Transparece a dificuldade da grande maioria dos legisladores de fazerem uma análise crítica das proposições tributárias e principalmente se contraporem a argumentos que vinculem propostas de desonerações tributárias à propalados ganhos econômicos e geração de empregos, mesmos que tais efeitos não sejam embasados em dados e fundamentos técnicos e empíricos.

Contribui para essa realidade a forma como se dá o trâmite e a análise das proposições legislativas, na maioria das vezes em regime de urgência, com pouquíssimas reuniões para discussão da matéria entre os parlamentares ou de audiências públicas para debate com a sociedade. Alguns exemplos o Projeto de Lei nº 12541/2021 que deu origem à Lei nº 14.288/21 deu entrada na Câmara dos Deputados em 13/07/21 e a norma foi publicada em 31/12/21. A Medida Provisória nº 936 foi editada em 1º de abril de 2020 e a sua lei de conversão, 14.020, publicada em três meses (06/07/20). A Medida Provisória nº 651, foi editada em 10/07/14 e a Lei nº 13.043, em 13 de novembro de 2014, quando os congressistas decidiram, naquele momento, tornar a CPRB definitiva. Ou seja,

tramitações rápidas, com votação direta em Plenário nas duas casas com prévio acordo de líderes, sem anteriores sessões de discussão e debate do conteúdo das proposições entre os parlamentares e muito menos com abertura de participação da sociedade.

R5) Racionalidade ética:

A racionalidade ética da CPRB também foi comprometida, uma vez que, apesar de incialmente ter sido instituída com base em objetivos eticamente justificáveis (em tese), a condução posterior da legislação da CPRB pelo Governo Federal, Congresso Nacional e setores interessados foi fortemente deturpada, tendo prevalecido interesses políticos, eleitorais e econômicos, em detrimento da avaliação dos impactos dessa contribuição substitutiva no grau de justiça do sistema tributário nacional.

Esse contexto levou a um déficit valorativo, com violação aos princípios da equidade, capacidade contributiva e solidariedade no custeio da previdência social. Tratando-se de iniciativa direcionada a específicos setores da economia, existe violação à isonomia tributária, já que a atividade produtiva de uma parcela das empresas, oitenta e quatro mil contribuintes, representando 1,7% (um vírgula sete por cento) do total de contribuintes, no universo das mais de cinco milhões de empresas do Brasil, é subsidiada pela União Federal, com forte impacto nos cofres públicos.

Segundo o estudo "Desoneração da folha de pagamento – Análise e modelo alternativo":

> (...) a discriminação também é observada no que tange ao emprego, pois os beneficiários da medida representam apenas 15,8% do total de vínculos empregatícios do país, e 20,1% da massa salarial. Além disso, as empresas beneficiadas representam 18,8% do total da receita bruta e participam com 6,9% das exportações, apenas. (SILVA; FERNANDES; GAMA; QUARESMA; TAKADA, 2015, p. 52).

Existe, ainda, déficit em face do princípio democrático. A análise do processo legislativo demonstra a inexistência de efetiva abertura para que a sociedade participasse do debate com relação à política fiscal da CPRB, já que nas audiências públicas efetuadas pelo Congresso Nacional preponderou a participação de entidades empresariais, em

proporção muito superior à da presença de outros representantes da sociedade civil, como entidades sindicais, representação da fiscalização federal, entre outros.[186]

Quando das discussões da Medida Provisória nº 546 no Congresso Nacional, entidades sindicais externaram a sua preocupação com esse tipo de política extrafiscal e o seu impacto na previdência social e nos investimentos na saúde pública[187] e também reivindicaram contrapartidas do setor privado, como a redução da jornada de trabalho[188]. Contudo, as pautas dos trabalhadores foram sendo excluídas do debate no Parlamento, que se concentrou em ser uma caixa de ressonância das pautas e reinvindicações do empresariado.

Existe, ainda, claro déficit ético na falta de transparência na definição de quais setores seriam incluídos na política de desoneração de folha de pagamentos e quais os critérios lógico-racionais têm sido adotados para se definir que outros setores não tem o direito de também optar por recolher a CPRB ao invés de tributar a sua folha de pagamentos.

Se na sua origem a CPRB teve uma conotação de uma política tributária anticíclica vinculada a uma política extrafiscal atrelada a um plano de política econômica que deveria ter prazo de implementação e encerramento, a sua perenização deveria ter como consequência se tornar uma tributação franqueada a todos os contribuintes, principalmente a partir do momento que se tornou optativa. Ou, caso se reconhecesse que o nível de renúncia que sua existência implicava fosse inviável, a CPRB deveria ser extinta. Como não foram feitas essas ponderações, o legislador optou por um modelo que fere a isonomia e gera discussões sobre a sua capacidade de provocar distorções no mercado de trabalho e em termos de competitividade. Além de tornar a CPRB um foco permanente de barganha e moeda de troca política.

---

[186] SETORES da economia reiteram à Câmara apoio à prorrogação da desoneração da folha. CBIC, ago. 2021. Disponível em: https://cbic.org.br/setores-da-economia-reiteram-a-camara-apoio-a-prorrogacao-da-desoneracao-da-folha/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[187] SIQUEIRA, Carol. Empresários e sindicalistas divergem sobre desoneração da folha salarial. **Câmara dos Deputados**, set. 2011. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/222029-empresarios-e-sindicalistas-divergem-sobre-desoneracao-da-folha-salarial/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[188] CRUZ, Leticia. Desoneração da folha de pagamento precisa incluir contrapartidas das empresas, defendem centrais. **RBA**, mai. 2011. Disponível em: https://www.redebrasilatual.com.br/trabalho/2011/05/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-precisa-incluir-contrapartidas-das-empresas-dizem-centrais/. Acesso em: 31 jan. 2023.
JUSBRASIL. Sindicalistas criticam proposta do governo para desoneração da folha salarial. **SindJusPR**, abr. 2012. Disponível em: https://sindijuspr.org.br/noticias/3/noticias/3627/sindicalistas-criticam-proposta-do-governo-para-desoneracao-da-folha-salarial. Acesso em: 31 jan. 2023.

Em termos de uma análise mais macro, o contexto do processo legislativo da CPRB indica como na realidade de processamento da matéria tributária no Congresso Nacional, uma vez implementado determinado benefício tributário, principalmente quando vinculado à desoneração de um ou vários setores econômicos de forte capacidade de articulação política, existe grande dificuldade em se conseguir a sua extinção ou alterações mais substanciais. Mesmo quando há perda de justificativa racional para a sua manutenção, com a existência de indicadores que demonstram que não foram gerados os resultados pretendidos. Já que nesse caso, existirá forte resistência contra proposições que visem a alteração da norma de benefício fiscal e os custos políticos, seja para o Executivo ou mesmo para os legisladores, para a defesa dessa proposição em face dos interesses contrariados será alto e dificultará o seu trâmite e aprovação.

4.2 - Análise da evolução legislativa da isenção do Imposto de Renda sobre lucros e dividendos.

4.2.1 - Breve histórico legislativo da (não) tributação de lucros e dividendos.

A tributação dos lucros e dividendos se inicia em 1925, na sistemática da tributação cedular da renda[189], quando era o objeto da "Cédula F: Lucros e dividendos".

Pelo sistema que vigorou até 1963, o Imposto de Renda tinha o seu cálculo efetuado em duas etapas. Na primeira, efetuava-se o cálculo do imposto relativo a cada cédula, com suas respectivas deduções e alíquotas. Após, havia a soma dos rendimentos líquidos cedulares, diminuíam-se os abatimentos gerais e efetivava-se o cálculo, mediante a aplicação da tabela progressiva anual. A cédula F (lucro e dividendo) não se sujeitava à alíquota progressiva. A soma dos rendimentos cedulares menos as respectivas deduções, com a exclusão dos abatimentos gerais, permitidos a todos os contribuintes (deduções com dependentes, educação, saúde, entre outros), sujeitava-se à

[189] "Até 1964, o imposto devido era o somatório do imposto cedular com o imposto complementar. Para calcular o imposto cedular, apurava-se o rendimento líquido de cada cédula (rendimento bruto menos dedução) e aplicava-se a taxa da cédula, maior para rendimentos de capital e menor para rendimentos de trabalho. O imposto complementar incidia sobre a renda líquida (rendimento líquido menos abatimento), aplicando-se uma tabela progressiva que, em 1926, variava de 0,5% a 10%. Os rendimentos tributáveis eram classificados em cédulas, e se denominavam pelas primeiras letras do alfabeto. Cédula A: Comércio e indústria; Cédula B: Capitais mobiliários; Cédula C: Ordenados, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações e pensões. Cédula D: Exercício de profissões ou artes não comerciais; Cédula E: Capitais imobiliários; Cédula F: Capitais aplicados em dívidas públicas; Cédula G: Exploração agrícola e das indústrias extrativas vegetal e animal. As cédulas B, C, D, E e F permitiam deduções de despesas relacionadas com a percepção de rendimentos. Exemplo: Um contribuinte recebeu, no ano-base, 11:000$ (onze contos de réis) de juros (rendimento de cédula B), pagou 1:000$ de comissões e corretagens (dedução de cédula B), recebeu 44:000$ de salário (rendimento de cédula C) e pagou 4:000$ para fundo de beneficência (dedução de cédula C). Primeiramente, apurava-se o rendimento líquido de cada cédula (rendimento bruto menos dedução) e aplicava-se a alíquota da cédula. Na *B* (juros) era 5% (posteriormente, passaria para 10%) e na *C* (salário) era 1%. No exemplo, o imposto cedular era 900$. Apurado o imposto cedular, o próximo passo era calcular o imposto complementar. Nesse exemplo, o contribuinte pagou contribuições e doações a instituição filantrópica (abatimento) no valor de 3:000$ e informou imposto cedular de 900$. A renda líquida era a diferença entre o rendimento líquido e o abatimento, inclusive o imposto cedular. No caso, 50:000 – 3:000 - 900= 46:100 . Sobre a renda líquida, aplicava-se a tabela progressiva para apurar o imposto complementar (semelhante à existente atualmente, mas com várias alíquotas). No exemplo, 3% (alíquota da faixa de renda) de 46:100 menos 840$ (parcela a deduzir). O imposto complementar era 543$ (0,03 x 46:100 - 840). Como o imposto devido era a soma do imposto cedular (900$) com o complementar (543$), no exemplo, era 1:443$." http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/80anosir/Textos/1926/3.htm?InFrame=Out

tabela progressiva, que entre 1962 e 1964, continha alíquota máxima de 65%, a mais alta que já vigorou no Brasil (NÓBREGA, p. 2014, 209, 239, 247-249).

Se até 1974, os lucros e dividendos de participações societárias em pessoas jurídicas eram integralmente oferecidos à tributação na cédula F, sem qualquer dedução específica e com aplicação da alíquota progressiva do IRPF, no período de 1975 até 1988, a distribuição de lucros e dividendos passou a sofrer a tributação na fonte. O contribuinte, nesse caso, poderia optar por oferecê-los à tributação na cédula F, efetuando a compensação com o imposto retido ou considerá-lo como tributado exclusivamente na fonte (NÓBREGA, 2014, p. 121).

Jules Silva *et allis* destacam que considerado o sistema básico acima, houve várias alterações na legislação. Mas explicitando o ano de 1988, que é o último do período cedular, tinha-se a alíquota de IRRF de 23% (vinte e três por cento) para a situação de lucros e dividendos distribuídos por companhias abertas e de 25% (vinte e cinco por cento) para a distribuição feita pelas demais pessoas jurídicas, sem a exclusão da incidência do IRPJ (imposto de renda da pessoa jurídica) com aplicação da alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) e do adicional de 10% (dez por cento). Somados, IRRF e IRPJ poderiam chegar a setenta por cento do lucro (25%+35%+10%). E como a alíquota progressiva marginal do IRPF naquele ano foi de 45% (quarenta e cinco por cento), a incidência marginal poderia, em tese, chegar a noventa por cento (35%+10%+45%), hipótese que não era a mais factível, pois os contribuintes normalmente optavam por considerar o lucro tributado exclusivamente na fonte (SILVA et allis, 2015, p. 08).

Para o lucro presumido, a legislação considerava como distribuído, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) do lucro apurado mediante a aplicação dos coeficientes de presunção sobre a receita de presunção da pessoa jurídica; sendo que no caso de apuração pelo lucro arbitrado vigorava a presunção de distribuição de 100% dos lucros aos sócios. (SILVA et allis, 2015, p. 08)

Outra situação específica era a tributação das sociedades civis de profissão legalmente regulamentada. Nesse caso, a legislação considerava o lucro anual integralmente distribuído aos sócios. A parcela de cada um dos sócios ficava sujeito ao IRRF, calculado com base na alíquota progressiva do IRPF, que era antecipação do imposto devido. Nessa situação, a sociedade de advogados não era tributada pelo IRPJ, com a tributação ficando concentrada nos sócios. Tinha-se, então, um sistema em que o resultado era calculado pela sistemática das pessoas jurídicas, enquanto a tributação era

efetuada através da aplicação da tabela progressiva anual do IRPF (SILVA et allis, 2015, p. 09).

No período de 1923 a 1988, existia uma forte tributação dos lucros e dividendos pelo imposto de renda das pessoas físicas, considerando-se a sistemática do imposto de renda que vigorava com altas alíquotas previstas na tabela regressiva do IRPF e base de cálculos reduzidas, bem como as inúmeras deduções permitidas. Na sistemática geral, a pessoa jurídica recolhia o IRPJ e retinha o IRRF de forma cumulativa, sem nenhum tipo de compensação entre os dois impostos. Já o sócio ou acionista tinha a opção de considerar o imposto retido como antecipação do devido ou tratá-lo como tributação definitiva (SILVA et allis, 2015, p. 10).

Com a reforma da tributação da renda nos Estados Unidos, efetuada pelo *Tax Reform Act (Public Law 99-514),* sancionado pelo Presidente Ronald Reagan em 22 de outubro de 1986, houve uma forte diminuição da tributação da renda, com a redução da maior alíquota do imposto de renda da pessoa física de 50% (cinquenta por cento) para 28% (vinte e oito por cento) e a redução da alíquota do imposto de renda das corporações de 50% (cinquenta por cento) para 35% (trinta e cinco por cento), entre outras modificações na sistemática de tributação.

Os conceitos da reforma tributária norte-americana tiveram reflexos com a promulgação da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que alterou o IRPF com a incidência com base em apenas duas alíquotas, 10% (dez por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), e redução das deduções a duas espécies (dependentes e gastos médico-hospitalares). O mais relevante, contudo, é o seu artigo 35, que instituiu o Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), com alíquota de 8% (oito por cento) sobre o lucro líquido ajustado por algumas adições, exclusões e compensação de prejuízos, independentemente de efetiva distribuição. Após a sua distribuição, o lucro ou dividendo não era tributado. Para sócio ou acionista pessoa física, o ILL era considerado tributação exclusiva na fonte na lei. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058/SC, em 1995, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do artigo 35, no que se refere ao acionista de sociedade anônima. O Tribunal efetuou, contudo, diferenciação no que se refere à sistemática das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, já que nesse caso a incidência ou não do ILL dependeria do que constasse no contrato social quanto à distribuição de rendimentos (SILVA et allis, 2015, p. 09).

Com a aprovação das Leis nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994 e nº 9.064, de 20 de junho de 1995, a tributação dos lucros e dividendos, que ficou pela primeira vez

parcialmente isenta em 1993, retorna com a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento), incidindo sobre os lucros formados a partir de 1994 pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. A sistemática de cobrança sobre os lucros das sociedades civis de profissão regulamentada remanesceu a mesma durante todo o período, com a legislação considerando automaticamente distribuídos aos sócios e com a incidência das alíquotas progressivas do IRPF (SILVA et allis, 2015, p. 11-12).

O regime de tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Física que vigorou desde a instituição da tributação da renda pelo modelo cedular no país foi encerrado com a instituição da isenção na distribuição de lucros e dividendos, que vige até os dias atuais, pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

4.2.2 - A isenção do Imposto de Renda na distribuição dos lucros e dividendos pela Lei nº 9.249/95.

A Lei nº 9.249/95 dispõe em seu artigo 10:

> Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.
>
> § 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.
>
> § 2º A não incidência prevista no **caput** inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

Consoante a norma aprovada pelo Congresso Nacional, desde 1996 estão isentos de forma ampla, os lucros e dividendos recebidos por sócios e acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, domiciliados ou não no Brasil, de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

A Lei nº 9.249/95 teve origem em Projeto de Lei nº 913-A de autoria do Poder Executivo, enviado à Câmara dos Deputados, em 31/08/1995, e que tramitou em regime de urgência. Na sua Exposição de Motivos, assinada pelo então Ministro da Fazenda Pedro Malan, apresenta-se como projeto de reforma do Imposto de Renda com o objetivo de:

> (...) simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.[190]

Já no que se refere à isenção do IRPF sobre lucros e dividendos a justificativa apresentada foi extremante sucinta:

> 12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

Na sessão plenária de 09/11/95, o Presidente da Câmara do Deputados Luis Eduardo Magalhães encaminhou para votação o requerimento de urgência urgentíssima para o Projeto de Lei nº 913-A[191].

Nos debates em Plenário, o Deputado José Fortunati (PT-RS) se manifestou contrariamente ao requerimento, argumentando que não haviam informações suficientes para avaliar quais seriam as consequências que as medidas propostas poderiam provocar e que os requerimentos de esclarecimentos feitos à Receita Federal não tinham sido atendidos.

---

[190] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Legislação informatizada. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário do Congresso Nacional - Seção 1 - 7/9/1995, Página 21485 (Exposição de Motivos). Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html.

[191] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Diário da Câmara dos Deputados. Nov. 1995. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD09NOV1995.pdf#page=148.

> O SR. JOSÉ FORTUNATI (PT - RS. Sem revisão do orador.) - Sr. Presidente, analisamos muito rapidamente essa matéria na Comissão de Finanças e Tributação desta Casa e chegamos à conclusão de que vários pontos permaneciam obscuros. Tanto é verdade que vários destaques apresentados foram retirados para melhor reflexão. Tanto é verdade que vários destaques apresentados acabaram sendo retirados para uma melhor reflexão. A partir daí, continuamos acompanhando toda a polêmica criada pela imprensa entre o Relator da matéria e o Ministério da Fazenda. Estou convencido, Sr. Presidente, assim como o Deputado Celso Daniel, também membro da Comissão, de que efetivamente muita coisa ainda deve ser esclarecida. Votar este projeto de lei com a rapidez que pretende o Governo é votar no escuro. Temos a convicção de que grande parte do Congresso Nacional não sabe das conseqüênciências desse projeto, como também não temos dados fidedignos do Governo em relação a essas consequências. Enviamos um requerimento de informações à Receita Federal, e não obtivemos resposta de quais serão as consequências que o projeto trará ao País como um todo. Por isso, a bancada do PT vota contra, por entender que esta matéria deve ser melhor analisada por todos nós.

Nas manifestações dos demais parlamentares, o único contraponto com algum conteúdo foi feito pelo Deputado Inocêncio Oliveira (PFL-PE):

> - SR.INOCENCIO OLIVEIRA (Bloco/PFL-PE. Sem revisão do orador.) - Sr. Presidente, o requerimento trata de urgência urgentíssima para o projeto de lei complementar sobre Imposto de Renda de pessoas jurídicas e precisa de 257 votos "sim" para sua aprovação. Trata-se de uma reforma profunda. Neste instante tenho de exaltar o trabalho do ilustre Relator, Deputado Antônio Kandir, que foi -extraordinário e merece todo o respeito desta Casa e de todo o País. O único ponto altamente polêmico foi acertado ontem com a Receita Federal. Portanto, o substitutivo de S. Exª- está de acordo não só com o Governo, mas com os mais altos interesses do País. Assim sendo, quero louvar o raro trabalho do Deputado Antônio Kandir e dizer que o Bloco/PFUPTB encaminha o voto "sim".

Ao final, o requerimento de urgência urgentíssima foi aprovado no Plenário por 332 (trezentos e trinta e dois) votos, com 77 (setenta e sete) votos contrários e 3 (três) abstenções.

Na sessão seguinte, em 10/11/95, quando se votou no Plenário o Projeto de Lei nº 913-A, com base no substitutivo apresentado pelo Deputado Antônio Kandir (PSDB-SP) novamente houve críticas dos deputados da oposição[192].

[192] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Diário da Câmara dos Deputados. Nov. 1995. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD10NOV1995.pdf#page=85.

A primeira a se insurgir contra o projeto de alteração foi a Deputada Federal Maria da Conceição Tavares (PT-SP), que arguiu que o projeto tornava o Imposto de Renda no Brasil ainda menos progressivo e beneficiava as grandes empresas. Destacamos trechos de sua fala:

> Minha impressão ao ler o projeto é a de que há nele enorme ambigüidade. Não tenho dúvida de que não é um projeto sobre Imposto de Renda progressivo; portanto, anula completamente tradição dos países civilizados.
> Há o problema de se baixar a alíquota. Imaginam, a la Reagan's Economics", que baixando a alíquota os empresários rigorosamente pagariam o imposto. Duvidoso. A única vez em que isso aconteceu foi nos Estados Unidos, e, quando baixaram a alíquota, a arrecadação caiu. A outra hipótese é de que se essa alíquota for baixa e o Governo tirar a correção monetária, as grandes empresas, que são as mais capitalizadas e em geral descontam mais a correção monetária, pagariam mais. Essa é uma maneira não-explicita de torná-lo progressivo. Naturalmente, o Governo quando paga sobre dividendos, é descontado no seu apresenta aqui uma contradição, razão pela qual - a meu ver - a Receita não fez estimativas. As grandes empresas, cujos lucros ultrapassam 750 mil reais, pagavam 25% mais 15%, isto é, 40%. Agora, passarão a pagar 15% mais 10%. O Governo só arrecadará mais se a inflação for superior a 15% ao ano; do que contrário, arrecadará menos. Como não pode fazer uma simulação superior ao referido índice, devido ao plano de estabilização - que deveria baixar a inflação para um dígito - pela primeira vez na história da legislação de imposto de renda um projeto como esse, que foi aprovado muito rapidamente, em urgência urgentíssima, não contará com simulação alguma.

As críticas vieram também do Deputado Federal José Inácio (PC do B-CE):

> A redução das alíquotas das atuais três (25, 35 e 40%) para apenas duas (15 e 25%), pela eliminação das duas superiores, diminui de forma drástica a progressividade" do imposto, tornando as grandes empresas particularmente beneficiárias desta reforma do IRPJ. Dentre elas, os bancos são especialmente beneficiados, pois além da redução da alíquota do IR, recebem também a redução de 23 para 18% da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).
> Com o IR passando a ter duas faixas (15 e 25%), o Brasil passa a ter uma das mais baixas alíquotas do mundo. As alíquotas de países da OCDE variam entre 29% no Canadá e 50% na Alemanha.

Em defesa do projeto se manifestou o Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-SP), que defendeu a forma de tramitação e no mérito reiterou os termos do relatório do Deputado Antônio Kandir:

> O projeto de autoria do Poder Executivo enviado ao Congresso Nacional e relatado pelo eminente Deputado Antônio Kandir foi exaustiva e democraticamente debatido nesta Casa, ao contrário da prática que se adotou neste País de se apresentar projetos no último dia do ano para pegar de surpresa a população, os empresários e os agentes

> econômicos. Estamos com um prazo bastante adequado, houve bastante publicidade; o País inteiro participa do processo; todos estão interessados. Este substitutivo, que aproveitou grande parte das emendas apresentadas ao projeto, é um trabalho magnífico feito pelo Sr. Deputado Antônio Kandir.

Quando da apresentação dos votos dos partidos e das bancadas, manifestou-se o Deputado Antônio Fortunati (PT-SP) pelo Partido dos Trabalhadores:

> Trata-se, em primeiro lugar, de um projeto que não apresenta dados. Existe uma contradição muito grande entre duas declarações da Receita Federal, o que não foi devidamente explicitado até o momento. Em segundo lugar, fica muito claro que o atual projeto visa beneficiar as grandes empresas, em detrimento das pequenas. Em terceiro lugar esse dado é extremamente importante - quando o Governo e o Relator, no art. 15, elevam o imposto das empresas prestadoras de serviços, não fica claro qual o impacto que isso vai ocasionar para as empresas e na sociedade.
> (...)
> É inadmissível, que, de forma apressada e açodada, o Congresso Nacional vote projeto desta envergadura sem que o Governo nos apresente dados. Para que pudéssemos votar de forma tranqüila e refletida sobre o projeto de lei em discussão, o ideal seria que tivéssemos em mãos um estudo. O Governo não pode continuar dizendo simplesmente que o projeto é bom, que é do seu interesse pois aumentará a arrecadação, sem demonstrar, de forma inequívoca, quais serão suas consequências para a economia formal e, do ponto de vista lógico, para a arrecadação. De que forma o País será beneficiado ou prejudicado? Na prática, temos a palavra do Relator, e nada mais. O País não pode continuar convivendo com votações realizadas desta forma. O PT vai votar contra o projeto porque, certamente, se tivéssemos condições de realizar uma avaliação mais profunda sobre ele, o número de Parlamentares contrários a grande parte do seu teor aumentaria consideravelmente. Mas o Governo quer votar de forma apressada porque sabe que, sem uma reflexão profunda, é muito mais fácil convencer os Srs. Deputados. Com isso, vota-se apressadamente, de tal forma que o projeto passe. As repercussões só serão sentidas pelos Srs. Deputados no próximo ano, pois é quando elas irão aparecer.

Imediamente em seguida, manifestou-se o Deputado Federal Antônio Kandir (PSDB-SP):

> Quais são as mudanças fundamentais contidas' neste projeto? Em primeiro lugar, Sr. Presidente, Srs. Deputados, está-se dando aqui o primeiro passo concreto, concreto mesmo, para a redução do chamado custo Brasil. Teremos, com este projeto, uma redução expressiva de impostos para empresas que os pagam regularmente. A redução é bastante expressiva. Em alguns casos, quanto menor a empresa, maior a redução. Teremos reduções de cerca de 40% na carga tributária das empresas que recolhem impostos.
> (...)
> Certamente, a maior contribuição deste projeto, na minha opinião, é o fato de colocar um fim na farra dos paraísos fiscais, pois nele estamos transformando o Imposto de Renda, que deixa de ser de bases

> territoriais para ser de bases globais. Isso quer dizer o seguinte: uma empresa, que por subfaturamento ou superfaturamento exporta lucro para um paraíso fiscal, hoje não paga imposto do lucro lá e não paga imposto do lucro pequeno que fica aqui. Agora, não: na verdade, se agregará o lucro das filiais com o da matriz e apurar-se-á o lucro total, e do imposto sobre ele será deduzido aquele pago lá fora. Se está num paraíso fiscal, paga todos' os impostos aqui.
> Com o fim da correção monetária, popular entre os contadores e os especialistas no "planejamento tributário" - entre aspas - a dança de ativo permanente com patrimônio líquido, que a correção monetária permite, é eliminada por este projeto, com o que se reduz fortemente o espaço de manobra dos sonegadores. Estamos, finalmente, fazendo aquilo que todos nós queríamos: quem paga imposto agora vai pagar menos, e a vida daquele que dribla impostos agora vai ficar um" pouco mais complicada, devido ao fechamento das brechas que permitem o planejamento tributário fraudulento.

Chama a atenção, que apesar de fortes críticas ao projeto de reforma do Imposto de Renda apresentada pelo Governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso pelas forças de oposição capitaneadas pelo Partido dos Trabalhadores, que estas se centraram nas reduções das alíquotas do imposto de renda da pessoa jurídica, na forte redução da progressividade do sistema de tributação da renda e na falta de estudos sobre os efeitos dessas alterações. Mas não se localizam críticas e muito menos avalições específicas, mesmo pela oposição, sobre a isenção fiscal da tributação do imposto de renda da pessoa física sobre lucros e dividendos.

A impressão que se tem é que os parlamentares não tinham informações para poder avaliar as consequências que poderiam advir dessa isenção e que a argumentação trazida pelo Governo para justificar a medida, principalmente voltada à propalada simplificação do sistema e se evitar práticas de evasão fiscal teriam produzido efeito de impedir o debate aprofundado e o embate entre as diferentes concepções de tributação.

As críticas da oposição da falta de apresentação de simulações de efeitos das alterações proposta e de respostas à questionamentos apresentados, por parte da Receita Federal, bem como o curtíssimo tempo de tramitação do projeto de lei, demonstram algumas características que são recorrentes no processo legislativo federal em matéria tributária no Congresso Nacional: a preponderância da agenda legislativa do executivo, a força da coalisão governista que abafa a capacidade de influência da oposição, a concentração do poder decisório nas lideranças, a deliberação em prazos rápidos com pouco espaço para debates mais aprofundados.

Ao final, por ampla maioria Projeto de Lei nº 913-A, com base no substitutivo apresentado pelo Deputado Antônio Kandir (PSDB-SP) foi aprovado pelo Plenário da Câmara dos Deputados.

Em 13/11/1995, o texto aprovado é recebido pelo Senado Federal. A tramitação novamente ocorre pelo regime de urgência urgentíssima, com rápida análise e aprovação pela Comissão de Assuntos Econômicos em 12/12/95. Levado o texto ao Plenário do Senado Federal, ocorre a sua aprovação em 14/12/95, com envio para sanção presidencial[193].

A Lei nº 9.249 foi sancionada pelo Presidente Fernando Henrique Cardoso em 26 de dezembro de 1995.

4.2.3 - O Projeto de Lei nº 2337/21 – minirreforma do imposto de renda.

Após mais de vinte cinco anos de isenção do imposto de renda sobre os valores decorrentes da distribuição de lucros e dividendos avolumaram-se as críticas ao sistema brasileiro de tributação da renda.

Além das críticas daqueles que enxergam nessa isenção uma violação aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade do imposto de renda e que também vislumbram nessa forma de (não) tributação um dos principais fatores de concentração de renda[194], houve o fato novo de que um notório economista de viés liberal, Paulo Guedes, à frente do Ministério da Economia (atual Ministério da Fazenda), tenha defendido de forma enfática, em todo o governo de Jair Bolsonaro, a taxação dos lucros e dividendos e respondendo que as críticas recebidas à proposta tinham origem dos "mais ricos, que não pagam Imposto de Renda há 25 (vinte e cinco) anos sobre a forma de rendimentos de capital".[195]

---

[193] BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 126, de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas juridicas, bem como da contribuição social sobre o lucro liquido, e da outras providencias. Senado Federal. https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/22469.

[194] Destaque-se o Texto da Discussão "Progressividade tributária: a agenda negligenciada", de Sérgio Gobetti e Rodrigo Orair no qual demonstram que a isenção de lucros e rendimentos é uma das principais causas da baixa progressividade do sistema tributário brasileiro, sendo também contribuinte para a alta concentração da renda na sociedade brasileira. (GOBETTI, ORAIR, 2016)

[195] BARBOSA, Marina. Guedes: Críticas indicam que há "equilíbrio interessante" na reforma do IR. **Poder360**, ago. 2021. Disponível em: https://www.poder360.com.br/economia/guedes-criticas-indicam-que-ha-equilibrio-interessante-na-reforma-do-ir/

O Poder Executivo apresentou o Projeto de Lei nº 2337/21[196] à Câmara dos Deputados em 25/06/21, no qual se propõe, em resumo: a) os lucros ou dividendos pagos ou creditados sob qualquer forma pelas pessoas jurídicas ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza retido na fonte, de forma definitiva, à alíquota de vinte por cento; b) isenção de lucros recebidos de pequenas e médias empresas até o limite de vinte mil reais/mês; c) alterações no Decreto-Lei nº 1.598/77, no que se refere às hipóteses de distribuição disfarçada de lucros; d) redução da alíquota básica do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica de 15% para 12,5%; e) extinção dos Juros sobre Capital Próprio; f) redução das isenções e mudança na taxação sobre investimentos financeiros, com estabelecimento de alíquota única de 15% (atualmente a tributação prevê alíquotas que variam de 15% a 22,5%), além de autorização de atualização de valores de imóveis com redução e antecipação de pagamento do imposto sobre ganho de capital e medidas que dificultam o planejamento tributário para redução de impostos a pagar; g) alteração da tabela do Imposto de renda da pessoa física, com a ampliação da faixa de isenção de R$ 1.903,98 para R$ 2.500,00 (reajuste de 31,3%), reajustando as faixas seguintes em torno de 13% e limitando o desconto simplificado na declaração anual à renda de R$ 40 mil anuais, redução substantiva em comparação ao valor anterior de R$ 83.771,70.

A tramitação do Projeto de Lei nº 2337/21[197], de autoria do Poder Executivo, apresentado na Câmara dos Deputados em 25/06/21 e aprovado pelo seu Plenário em 02/09/21, ocorre em paralelo aos projetos de reforma tributária ampla (Projeto de Emenda Constitucional nº 110/19), sendo um excelente e atual exemplo da dinâmica do processo legislativo tributário federal, no que se refere à participação dos partidos políticos, entes federados, tecnoburocracia e também dos grupos de interesse organizados e como essa dinâmica tem direcionado o sistema tributário para direções diversas àquela preconizada pelo texto constitucional.

Na Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 2337/21, o Poder Executivo argumenta que na maioria dos países os lucros e dividendos distribuídos por empresas

[196] BRASIL Projeto de Lei nº 2337/2021. Altera a legislação do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido. Congresso Nacional, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=Tramitacao-PL+2337/2021

[197] BRASIL Projeto de Lei nº 2337/2021. Altera a legislação do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido. Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2288389.

são tributados, especialmente quando o beneficiário é uma pessoa física. Quando se consideram os países que fazem parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, somente a Letônia adota sistema similar ao brasileiro. Mesma situação quando se avalia os chamados países emergentes, caso de China, Índia, Argentina, África do Sul e Colômbia que também tributam lucros e dividendos[198].

As várias repercussões previstas das alterações defendidas pelo Projeto de minirreforma do imposto de renda geraram e ainda geram intensa movimentação de vários grupos de interesse, grandes empresas, médias e pequenas empresas, profissionais liberais, Estados e Municípios.

No âmbito empresarial, a Confederação Nacional das Indústrias (CNI), por exemplo, tem se posicionado fortemente contra as alterações do Imposto de Renda constantes do Projeto no que se refere a tributação sobre lucros e dividendos[199] e a extinção da dedutibilidade do pagamento de Juros sobre o Capital Próprio[200].

Em artigo publicado, em 27/08/21, no jornal Correio Brasiliense, o Presidente da CNI, Robson Andrade, criticou a reforma defendida pelo Governo Federal, que aumentaria a carga tributária suportada pelas empresas de 34% (trinta e quatro por cento) para 41,25% (quarenta e um vírgula vinte e cinco por cento)[201], e indicou alterações que seriam necessárias, na visão do setor industrial:

> Por isso, a direção atual do PL 2337/2021, que reduz as perspectivas de retorno dos investidores e mantém ou amplia tratamentos tributários favoráveis a alguns segmentos, deve ser reavaliada. Na visão da indústria, é preciso reduzir a alíquota conjunta do IRPJ e da CSLL dos 25,5% previstos no substitutivo para 20%, mesmo que essa redução seja feita

[198] BRASIL Projeto de Lei nº 2337/2021. Altera a legislação do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido. Congresso Nacional, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01pnj0yhb3pkp914ss4ropicj4g1889466.node0?codteor=2034420&filename=PL+2337/2021

[199] A partir da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, editada no governo de Fernando Henrique Cardoso, os lucros e dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário. O lucro aferido é tributado exclusivamente na pessoa jurídica e ficam isentos por ocasião do recebimento pelos beneficiários.

[200] O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 instituiu a dedutibilidade dos valores pagos a título de Juros sobre Capital Próprio (JCP), a sócios e acionistas, no cômputo do lucro real, para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

[201] Estimativa que foi apresentada, também, em Nota à imprensa da CNI, em 04/08/21. Vide: AGÊNCIA ESTADO. Reforma tributária eleva para 41,2% impostos totais de empresa, diz CNI. **R7**, ago. 2021. Disponível em: https://noticias.r7.com/economia/reforma-tributaria-eleva-para-412-impostos-totais-de-empresa-diz-cni-04082021.

> em três anos. Nesse período, as taxas cairiam gradativamente de 26,5%, em 2022, para 24%, em 2023, e para 20%, em 2024.
>
> É necessário, ainda, reduzir a alíquota do IRRF na distribuição de lucros e dividendos, dos 20% fixados no texto do relator, para 15%, que seria alcançada progressivamente em três anos, partindo de uma taxa de 7,5%, em 2022, passado por 10%, em 2023, até chegar a 15% em 2024. Também é importante garantir que a incidência do IRRF ocorra apenas sobre os lucros e dividendos apurados a partir de 1º de janeiro de 2022 e não em períodos anteriores, como estabelece o substitutivo. (ANDRADE, 2021)
>
> A indústria defende, igualmente, a manutenção das deduções dos Juros sobre o Capital Próprio e o aperfeiçoamento do mecanismo para estimular as empresas a reinvestirem uma parcela maior do lucro. O JCP garante equilíbrio no tratamento tributário do financiamento das empresas via capital próprio ou via endividamento. Sua revogação, como faz o substitutivo, além de representar uma ampliação da base de cálculo do IRPJ/CSLL para empresas do Lucro Real, introduz um viés pró-dívida no financiamento dos negócios.

Além da CNI, outras entidades empresariais buscaram influenciar os deputados federais contra o projeto de alteração do Imposto de Renda. Exemplo foi a Carta enviada ao Presidente da Câmara dos Deputados, em julho de 2021, com 130 (cento e trinta) entidades empresariais como signatárias, em que foram apresentadas críticas ao projeto original e ao trâmite acelerado, tendo sido deduzido o pleito de criação de uma comissão especial para análise mais profunda das medidas e seus impactos. Entre os signatários, importantes entidades do setor empresarial como Abimaq (Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos), Abit (Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção), Abrasca (Associação Brasileira das Companhias Abertas[202]), Abert (Associação Brasileira de Emissoras de Rádio e Televisão) e a ANJ (Associação Nacional de Jornais)[203].

[202] O site da Abrasca que reúne grande parte das maiores companhias de capital de aberto do Brasil, dos ramos industrial, serviço e financeiro, mostra a grande movimentação da entidade visando influenciar na tramitação do PL nº 2337/21, não só através encontros com associados, análises e notas técnicas, mas com reuniões para tratar do tema com a Receita Federal (19/07/21), com o Deputado Relator do Projeto de Lei (26/07/21), com o Ministro da Economia (02/08/21), com o Deputado federal Eduardo Cury (26/08/21). E depois da aprovação na Câmara dos Deputados, a movimentação no Senado Federal, com reuniões com a assessoria da senadora Eliane Nogueira (30/09/21), com o Relator Senador Ângelo Coronel (06/10/21) e entrega de sugestões de alteração do texto aprovada na Câmara, com os Senadores Davi Alcolumbre, presidente da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ e Eduardo Braga (06/10/21), com o Presidente do Senado Rodrigo Pacheco (25/10/21), novamente com o Senador Ângelo Coronel (25/02/22) e com o assessor-técnico do Relator, Sérgio Gesteira (24/03/22).

[203] CHRISPIM, Denise. Entidades pedem criação de comissão especial sobre reforma do IR pela Câmara. **Poder360**, jul. 2021. Disponível em: https://www.poder360.com.br/congresso/entidades-pedem-criacao-de-comissao-especial-sobre-reforma-do-ir-pela-camara/

Segundo noticiado na imprensa[204], na Carta as entidades empresariais criticaram a proposta de reforma da tributação da renda, que teria como efeito onerar ainda mais o setor produtivo, punir os profissionais liberais e desorganizar as estruturas empresariais e afugentar o capital financeiro. O resultado da aprovação das alterações propostas, na visão dos signatários, seria negativo para toda a sociedade, por ameaçar a manutenção e geração de empregos e aumentar o preço dos bens e serviços.

As críticas do setor empresarial repercutiram inclusive em setores do Ministério da Economia, que se mostraram contrariados com os termos propostos e consideravam que se trataria de um projeto patrocinado pela Receita Federal e não pelo Governo.[205]

O Ministro da Economia, Paulo Guedes, em reunião com grandes empresários brasileiros, em 08/07/21, abriu a possibilidade de excluir da proposta de reforma do imposto de renda pontos que os dirigentes empresariais definiram como "maldades" da Receita Federal. No evento, o Ministro acenou com a possibilidade de reduzir de 34% (trinta e quatro) para 20% (vinte por cento) a tributação total sobre o lucro das empresas. Mas condicionou essa possibilidade ao corte de incentivos fiscais que são dados a um grupo seleto de empresas, como de bebidas e petroquímica, para o que pediu apoio dos presentes. Segundo reportagem do jornal Estado de São Paulo "O ministro chegou a pedir aos empresários que mandassem cálculos do quanto deveria ser a alíquota para garantir a neutralidade de cada setor, já que não abre mão da volta da taxação na distribuição de lucros e dividendos. "[206]

As críticas do empresariado e outros grupos de interessados e que foram repercutidas por autoridades do Poder Executivo foram refutadas pela Receita Federal. Claudemir Malaquias, Chefe do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, manifestou-se a respeito e destacou que proposta passou por avaliação e aprovação de Ministério da Economia, Casa Civil e Presidência da República. A respeito destacou: "Por ter todos os dados, ficou fácil atribuir à Receita todas as características da

[204] CARAM, Bernardo. Carta de 120 entidades empresariais a Lira tem lista de críticas à reforma do IR **Folha de S. Paulo,** jul. 2021. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/07/carta-de-120-entidades-empresariais-a-lira-tem-lista-de-criticas-a-reforma-do-ir.shtml

[205] CARAM, Bernardo. Guedes enfrenta rebelião de auxiliares contra reforma do Imposto de Renda. **Folha de S. Paulo**, jul. 2021. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/07/guedes-enfrenta-rebeliao-de-auxiliares-contra-reforma-do-imposto-de-renda.shtml

[206] REDAÇÃO ESTADÃO. A empresários, Guedes promete tirar 'maldades' da Receita em pacote do IR. **Estadão**, jul. 2021. Disponível em: https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,em-encontro-com-empresarios-guedes-diz-que-reforma-tributaria-nao-aumentara-impostos,70003773157

reforma. Mas elas foram apontadas e apresentadas às demais áreas do ministério. A reforma é uma proposta do Ministério da Economia, não da Receita"[207]

Na mesma manifestação, a autoridade do Fisco Federal destacou que o órgão teve a sua participação mais relevante nas duas fases iniciais do processo legislativo, com a elaboração da minuta do texto legal e do cálculo dos impactos na arrecadação. A partir dessas informações, a decisão por levar a proposta ao Congresso teria sido política, do Ministério da Economia e da Presidência da República.

Trata-se de exemplo relevante de que a visão de que as questões tributárias federais estão totalmente sobre o controle da Receita Federal é equivocada. É inegável a sua grande influência no desenho das políticas tributárias federais e na elaboração das proposições de alteração da legislação, já que o órgão que possui a capacidade de estruturar as propostas em termos técnicos e de fazer os levantamentos de dados econômicos, tributários, setoriais, etc. e das necessárias previsões de impactos.

Contudo, a decisão de implementação ou não e da estrutura das políticas tributárias é eminentemente política, envolvendo a agenda política do Executivo e o seu cálculo no contexto das repercussões na coalização governamental e dos grupos de interesse organizados, especialmente os setores empresarias, além da avaliação do impacto político junto ao eleitorado.

Os Estados e municípios também trabalharam fortemente para influenciar os deputados federais na análise da proposta de reforma do imposto de renda do Governo Federal. Principalmente os Estados, através do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, questionaram os impactos das alterações propostas, com a previsão de grande perda de recursos direcionados aos Fundo de Participação dos Estados (FPE)[208] e o Fundo de Participação

[207] PUPO, Fábio. Receita rebate crítica e diz que reforma do IR teve aval da Economia e da Presidência. **Folha de S. Paulo**, jul. 2021. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/07/receita-rebate-critica-e-diz-que-reforma-do-ir-teve-aval-da-economia-e-da-presidencia.shtml.

[208] O artigo 159, I, alínea "a", da Constituição Federal de 1988 determina que 21,5% da arrecadação do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e do Imposto Sobre Produtos Industrializados sejam repassados pela União aos Estados e Distrito Federal através do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE. A distribuição é efetuada de forma proporcional ao coeficiente individual de participação resultante do produto do fator representativo da população de cada Estado. Cabe ao Tribunal de Contas da União - (LC 62/89, art. 5º) definir os índices de repasse a partir de tores a população e o universo da renda *per capita.*

dos Municípios (FPM)[209]. Com a redução das alíquotas do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a correção das faixas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), os Estados e Municípios previam forte redução de arrecadação e consequente diminuição dos valores aportados nos Fundos de Participação.

Os Estados, através de seus Governadores e Secretários de Fazenda, criticaram intensamente os efeitos da reforma do imposto de renda, através da mídia, em eventos e reuniões com parlamentares e, principalmente, com Deputado Federal Celso Sabino (PSDB-PA), relator do projeto na Câmara. Além de reuniões com o Governo Federal, através do Ministério da Economia[210].

O COMSEFAZ, em carta divulgada em 15/07/21[211], pleiteou a rejeição integral do substitutivo então apresentado pelo Relator, arguindo que:

> O relatório também atenta contra o equilíbrio fiscal da União, estados e municípios, e deve agravar a má distribuição de renda no país, por favorecer os mais ricos e reduzir o montante de receitas disponíveis para serem aplicados em programas sociais.
> (...)
> A proposta sabota, ainda, o pacto federativo brasileiro, pretendendo transferir mais de 90% do custo desta desoneração da renda de mais ricos com a subtração de receitas de estados e municípios.

Sobre a perda de arrecadação, assim manifestou-se o COMSEFAZ:

> Caso os números divulgados pelo relator sejam precisos e a redução de arrecadação se aproximar de R$ 30 bilhões, os estados e municípios reduzirão em, pelo menos, R$ 27,4 bilhões suas receitas com Fundos de Participação e retenções em folha, recursos que seriam aplicados no financiamento de serviços de saúde e educação, sobretudo para os menos favorecidos. (COMSEFAZ, 2021)

---

[209] O artigo 159, I, alínea "b", da Constituição Federal de 1988 determina que 22,5% da arrecadação Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e do Imposto Sobre Produtos Industrializados sejam transferidos aos Município, via o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A divisão dos recursos é efetuada tendo em vista o número de habitantes, onde são fixadas faixas populacionais, cabendo a cada uma delas um coeficiente individual.

[210] RESENDE, Thiago; PUPO, Fábio. Estados querem compensação para apoiar projeto do IR e defendem reforma ampla. **Folha de S. Paulo**, ago. 2021. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/08/estados-querem-compensacao-para-apoiar-projeto-do-ir-e-defendem-reforma-ampla.shtml

[211] CARTA do Comsefaz contra o atentado ao sistema federativo do país pretendida pelo substitutivo do imposto de renda, que reduziria serviços públicos aos mais pobres para privilegiar os mais ricos. **ComSefaz**, 2021. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2021/07/Carta-do-Comsefaz-PL-2337-21-16jul2021.pdf

Em reunião *on line* do COMSEFAZ[212], o Deputado Federal Celso Sabino (PSDB-PA) afirmou que estaria fazendo alterações no seu relatório, para evitar perdas para os Estados e municípios, com a inclusão de mecanismos que garantiriam que a redução da tributação do IRPJ fosse compensada pelo aumento das receitas sobre lucros e dividendos, comprometendo-se enviar previamente a minuta do relatório para análise. O Relator também destacou a sua crença de que a arrecadação cresceria junto com a atividade econômica.

Já a Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (Febrafite) divulgou estudo técnico demonstrando que o maior impacto das alterações do imposto de renda, em termos de redução de receitas, seria para os Estados do Norte e Nordeste, além dos impactos negativos para os municípios:

> Os estados com maior perda estimada de FPE são Bahia (R$ 713 milhões), Maranhão (R$ 570 milhões), Pernambuco (R$ 565 milhões) e Pará (R$ 540 milhões), enquanto Distrito Federal (R$ 57 milhões), e os estados de São Paulo (R$ 105 milhões), Rio Grande do Sul (R$ 114 milhões) e Mato Grosso do Sul (R$ 123 milhões), devem ser os menos afetados pela diminuição dos valores transferidos por este fundo constitucionalmente previsto. Do ponto de vista dos municípios, as maiores perdas de FPM devem ocorrer naqueles pertencentes aos estados de São Paulo (R$ 1,05 bilhão), Minas Gerais (R$ 977 milhões), Bahia (R$ 663 milhões) e Rio Grande do Sul (R$ 548 milhões). As menores perdas, por sua vez, devem ocorrer no Distrito Federal (R$ 14 milhões) e nos estados do Amapá (R$ 40 milhões), Roraima (R$ 48 milhões) e Acre (R$ 54 milhões). (VIANA, 2021)

O impacto para os municípios foi avaliado pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), que estimou uma perda de oitocentos milhões de reais no Fundo de Participação dos Municípios e de setecentos milhões de reais do imposto de renda sobre os rendimentos dos funcionários públicos municipais[213].

A proposta de tributação dos lucros e dividendos também sofreu grande resistência de entidades representativas de atividades regulamentadas (profissionais liberais), principalmente da advocacia[214].

---

[212] Disponível em: https://comsefaz.org.br/novo/index.php/2021/07/30/relator-garante-aos-secretarios-de-fazenda-que-estados-nao-terao-perdas-com-reforma-do-ir/

[213] ABRASF. PL 2337/21: capitais perdem cerca de R$1,5 bi. **Poder360**, 2021. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2021/08/NOTA_ABRASF_IR_.pdf

[214] ESTADÃO CONTEÚDO. OAB pede que tributação de dividendos da reforma não atinja profissional liberal. **Isto é Dinheiro**, jun. 2021. Disponível em: https://www.istoedinheiro.com.br/oab-pede-que-tributacao-de-dividendos-da-reforma-nao-atinja-profissional-liberal/

Logo após a apresentação do PL nº 2337/21 pelo Poder Executivo, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil emitiu Nota com duras críticas à tributação dos lucros e dividendos percebidos pelos advogados, que no regime atual somente são tributados na pessoa jurídica dos seus escritórios, pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (na maioria dos casos pela tributados pelo SIMPLES ou pela sistemática do lucro presumido). Trecho dessa Nota[215]:

> A proposta legislativa soma as já elevadas alíquotas de IRPJ (15% + 10%) e CSLL (9%) à tributação dos dividendos (20%), totalizando inacreditáveis 49%, de modo que apenas o IR comprometerá metade da renda do prestador de serviço. Em um contexto de grave crise econômica, a insensibilidade do Poder Executivo com a classe produtiva é singular. Se é correto afirmar que a pandemia afetou a economia global e todos os setores indistintamente, o mesmo não se pode dizer a respeito da recuperação que se vislumbra. O setor de serviços foi duramente penalizado e a retomada da demanda aos níveis pré-pandêmicos ainda é uma meta distante de ser alcançada.
>
> Logo, a tributação dos dividendos prejudica especialmente médicos, advogados, dentistas, engenheiros, e outras profissões típicas da classe média, acarretando inaceitável injustiça tributária ao dar o mesmo tratamento aos acionistas de empresas (como organização dos fatores de produção e detentoras de capital) e as sociedades de profissionais liberais, que vivem unicamente de seu esforço intelectual e se submetem a um regime distinto de responsabilidade patrimonial.
>
> (...)
>
> Sob a falsa bandeira de justiça fiscal, o referido projeto traz, na realidade, um aumento brutal de carga tributária e que pode representar o golpe de misericórdia às milhares de sociedades uniprofissionais que hoje lutam pela sobrevivência e que já se submetem a uma das alíquotas de tributação sobre a renda mais altas do mundo. (OAB, 2021)

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil também emitiu Parecer Técnico[216] refutando os argumentos em prol da tributação dos lucros e dividendos recebidos pelos advogados e arguindo a existência de tributação desproporcional, confiscatória e que não levaria em conta as especificidades da atividade dos advogados.

[215]OAB. Nota: OAB sugere isentar advogados. **Conjur**, 2021. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/oab-sugere-isentar-advogados-proposta.pdf

[216] Idem.

Ao fim, sugere que a classe seja isenta dessa tributação[217]. Sugestão que causa estranheza, por não ser compatível com o princípio constitucional da isonomia tributária, já que tornaria a classe dos advogados privilegiada em face as demais categorias de trabalhadores e mesmo de profissionais liberais.

Vários advogados tributaristas, entre eles alguns dos mais renomados professores de Direito Tributário, também se manifestaram através de publicações, vídeos, entrevistas e palestras em eventos técnicos e corporativos, contra a proposta de tributação de lucros e dividendos[218].

Por exemplo, cite-se artigo de autoria do Professor Luís Eduardo Schoueri, Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo, no qual apresenta argumentos contrários a afirmações de autoridades fiscais de que a isenção de dividendos seria injusta e beneficiaria os mais ricos, além de estar em descompasso com a prática internacional, especialmente da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) (SCHOUERI, 2021).

O Professor Schoueri critica o argumento de que a tributação de lucros e dividendos igualaria o Brasil ao padrão da OCDE. Argui que essa análise não leva em conta a existência de várias realidades diferentes entre os países integrantes da OCDE e de que quando se examinam os países individualmente, nota-se que o percentual de carga tributária brasileiro não difere daquele de diversos países membros da OCDE, cuja média é puxada para cima pela tributação de países mais desenvolvidos e com retornos em termos de serviços à sociedade, maior que a brasileira. Além de arguir que com o nosso alto percentual de tributação sobre o consumo, a proposta implica em claro aumento de

---

[217] Em texto publicado na internet, o advogado tributarista e professor de Direito Tributário, Thiago Álvares Feital crítica a Nota e o Parecer editados pelo Conselho Federal da OAB, principalmente a proposta de isenção da tributação dos lucros e dividendos aferidos por profissionais liberais organizados em pessoas jurídicas. A respeito, consigna: "Na perspectiva política, a proposta parece ignorar todo o debate sobre justiça fiscal que se desenrolou na última década. A criação de um sistema tributário progressivo e justo e o combate aos privilégios fiscais deveriam ser uma pauta encampada pela OAB, tendo em vista a relevância constitucional da entidade e os princípios que orientam a sua atuação. Chama atenção o fato de o texto empregar uma única vez a expressão *justiça fiscal* e, ainda assim, apenas para afirmar que a proposta foi apresentada "sob a falsa bandeira de justiça fiscal". E sobre o benefício que a isenção fiscal instituída em 1995 gera para a advocacia, explicita: "Segundo dados da Receita Federal, em 2018, os advogados receberam 30,2 bilhões em rendimentos isentos, ficando atrás apenas dos médicos (50 bilhões) e dos dirigentes de empresas (265,6 bilhões). Em proporção dos rendimentos totais, advogados são os que mais se beneficiam da isenção, com 76% dos rendimentos isentos." (FEITAL, Thiago Álvares. A reforma tributária no país dos bacharéis)

[218] TORRES, Heleno Taveira. Tributação de dividendos e outros erros da "reforma" que pode esperar. **Conjur**, jul. 2021. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2021-jul-21/consultor-tributario-tributacao-dividendos-outros-erros-reforma-esperar

ESPECIALISTAS criticam proposta de reforma do Imposto de Renda. **AASP**, jul. 2021. Disponível em: https://www.aasp.org.br/em-pauta/especialistas-criticam-proposta-de-reforma-do-imposto-de-renda/

carga tributária. Argui também que o sistema de isenção apresenta benefícios que justificam a sua manutenção, ao incentivar o investimento e a eficiência do setor produtivo, além de evitar o problema da distribuição disfarçada de lucros.

Um dos maiores críticos à proposta de fim da isenção da tributação da distribuição dos lucros e dividendos é o ex-Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, que é considerado um dos mentores dessa desoneração. Na visão que o especialista em tributação vem defendendo em publicações, eventos técnicos e na mídia, o retorno dessa tributação seria um erro, principalmente por trazer de volta a prática da sonegação via distribuição disfarçada de lucros, pelas empresas, em que o valor do lucro ou dividendo é distribuído via bens (veículos, imóveis, etc.) que são adquiridos em nome da empresa e entregues ao sócio, para evitar a tributação[219].

Marciano Godoi, por sua vez, contesta com veemência esse argumento, que reputa como cinicamente curioso. Na sua visão, é perverso o argumento de que o correto é o legislador, ao seu deparar com um quadro de grave sonegação, ter que capitular e se dar por vencido, sendo a única alternativa isentar o rendimento objeto da prática ilegal. Fato que na visão defendida por Everardo Maciel, tornaria o legislador num exemplo de virtude e êxito, por ter "debelado" esse flanco de sonegação. Entretanto, argumenta Godoi, o cinismo é patente, já que não passa pela cabeça do legislador adotar a mesma estratégia exitosa no que se refere ao trabalhador assalariado, em face da prática comum de compra de recibos médicos para se criar artificialmente despesas dedutíveis do IRPF, já que não se tem notícia que tenha sido cogitado ou implementado política de se reduzir a carga tributária sobre a renda do trabalho assalariado para reduzir a propensão a essa prática de sonegação (GODOI, 2019, p. 728).

Tendo em vista a repercussão direta para os profissionais liberais que trabalham através de escritórios, a pressão sobre o Congresso Nacional foi ainda maior, uma vez que muitos parlamentares são advogados, médicos ou engenheiros ou tem familiares que exercem essas atividades, o que acaba por misturar interesses na análise da temática.

Uma das maiores críticas apresentadas pelos opositores do projeto de reforma do imposto de renda foi a ausência de uma demonstração técnica e passível de avaliação de quais as expectativas de efeitos no que se refere à arrecadação do Imposto de Renda da

[219] ELIAS, Juliana. O que o ex-secretário que isentou os dividendos diz sobre a volta da taxação. **CNN**, jul. 2021. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/business/o-que-o-ex-secretario-que-isentou-os-dividendos-diz-sobre-a-volta-da-taxacao/#:~:text=Everardo%20Maciel,-O%20ex%2Dsecret%C3%A1rio&text=A%20rela%C3%A7%C3%A3o%20que%20existe%20entre,tributar%20o%20dividendo%20em%204%25.

Pessoa Jurídica e da Pessoa Física. Isso levando-se em conta qual seria o aumento total da carga tributária incidente sobre empresas e pessoas físicas e impactos a serem gerados nos fundos constitucionais de distribuição de receita. Segundo diversos críticos, principalmente associações empresariais, a reforma proposta teria como objetivo o aumento da arrecadação da União Federal e não a evolução e melhoria do sistema de tributação da renda.

Na exposição de motivos do Projeto de Lei 2.337/2021, o Governo informou ao Congresso Nacional que estimava que o impacto agregado de todas as medidas seria neutro[220]. Vide:

> 33. Cabe informar que as medidas referentes à tributação de lucro e dividendos distribuídos, à revogação da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, ao mercado financeiro e à atualização do valor dos bens imóveis para o ano de 2022 acarretarão um aumento de receitas tributárias estimado em R$ 32,33 bilhões em 2022, em R$ 55,04 bilhões em 2023 e em R$ 58,2 bilhões em 2024. As medidas referentes à redução da alíquota do IRPJ, a atualização da tabela progressiva da pessoa física e à atualização do valor dos bens imóveis para os anos de 2023 e 2024 acarretarão uma redução de receitas tributárias estimada em R$ 32,02 bilhões em 2022, em R$ 54,71 bilhões em 2023 e em R$ 57,61 bilhões em 2024.
>
> (...)
>
> 35. O efeito global das medidas propostas demonstra que o projeto foi construído para promover o equilíbrio entre medidas que promovem o aumento da arrecadação e redução de receitas tributárias, refletindo uma neutralidade dos efeitos das medidas propostas.

Posteriormente, devido às críticas a Receita Federal apresentou Nota Técnica[221] com nova estimativa de impacto, com previsão de um aumento de arrecadação de R$ 6,15 bilhões entre 2022 e 2024[222].

O forte lobby dos diversos setores empresariais, não apenas das grandes empresas, mas também pequenas e médias empresas vinculadas ao Simples Nacional, dos Estados

---

[220] BRASIL Projeto de Lei nº 2337/2021. Altera a legislação do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido. **Congresso Nacional**, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=Tramitacao-PL+2337/2021

[221] SANT'ANA, Jéssica. Receita abre dados da reforma do Imposto de Renda e mostra 'gordura' de R$ 2,47 bi em 2022. **G1**, jul. 2021. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/07/12/receita-abre-dados-da-reforma-do-imposto-de-renda-e-mostra-gordura-de-r-247-bilhoes-em-2022.ghtml

[222] ESTADÃO CONTEÚDO. Reforma do IR deve aumentar arrecadação em R$ 6,15 bi entre 2022 e 2024, afirma a Receita Federal. **SeuDinheiro**, jul. 2021. Disponível em: https://www.seudinheiro.com/2021/economia/reforma-do-ir-deve-aumentar-arrecadacao-em-r-615-bi-entre-2022-e-2024-afirma-a-receita-federal/

e municípios e também dos profissionais liberais gerou efeito na tramitação do projeto da Câmara dos Deputados, com articulações das lideranças visando a construção de um texto que tivesse menor rejeição, que entrou e saiu da pauta do Plenário mais de uma vez, antes votação nos dias 01 e 02/09/2021[223].

O Ministro da Economia, Paulo Guedes, em agosto de 2021, foi à mídia para se manifestar sobre a pressão contrária de grupos de interesse ao projeto do Governo. Em entrevista à rádio Jovem Pan, em 13/08/21[224], o Ministro afirmou que a argumentação de que a reforma aumentaria a carga tributária brasileira não partiria das empresas, mas dos "mais ricos, que não pagam Imposto de Renda há 25 anos sobre a forma de rendimentos de capital".[225]

Na mesma oportunidade, o Ministro defendeu que a reforma estaria num ponto de equilíbrio, uma vez que: "Se tem proprietários de capital e empresas dizendo que vai aumentar os impostos, e Estados e municípios contra a reforma, porque os impostos estão caindo, eu acho que chegamos a um ponto de equilíbrio interessante. Não deve estar caindo, nem subindo. "

Sobre a tortuosa tramitação do projeto na Câmara dos Deputados, Paulo Guedes afirmou que o adiamento da votação do projeto decorreu das críticas e pressões dos "lobbies corporativos" que não querem pagar imposto de renda sobre lucros e dividendos. Sendo que a reforma tributária que é defendida por entidades como a Confederação Nacional da Indústria (CNI) não teve êxito em sair do papel nos últimos quarenta anos e que considerando o que constam das Propostas de Emenda Constitucional que tramitam no Congresso (PEC´s 110 e 145) devem aumentar a carga tributária brasileira.

---

[223] XAVIER, Luiz Gustavo. Lira afirma que ainda não há acordo sobre votação da proposta que altera regras do Imposto de Renda. Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/795404-lira-afirma-que-ainda-nao-ha-acordo-sobre-votacao-da-proposta-que-altera-regras-do-imposto-de-renda/

[224] AO VIVO: Paulo Guedes dá entrevista ao 'Economia em Foco'. JovemPan, ago. 2021. Disponível em: https://jovempan.com.br/programas/economia-em-foco/ao-vivo-paulo-guedes-da-entrevista-ao-ecomomia-em-foco.html

[225] BANDEIRA, Katarina. Paulo Guedes trata críticas de estados e empresários à reforma do IR como sinal positivo. **Folha de Pernambuco**, ago. 2021. Disponível em: https://www.folhape.com.br/economia/paulo-guedes-trata-criticas-de-estados-e-empresarios-a-reforma-do-ir/193757/

A mesma visão foi externada pelo Deputado Celso Sabino, ao comentar o adiamento da votação prevista para o dia 17/08/21, ao afirmar que as principais questões trazidas pelos Deputados já tinham sido resolvidas, mas que o lobby contrário à tributação dos lucros e dividendos é o verdadeiro entrave para a votação. Nas suas palavras[226]:

> Mas há uma forte atuação desses interesses e pessoas que não querem ser tributadas com os lucros e dividendos. Nós vivemos num país onde 21 mil pessoas no ano passado declararam juntas uma receita de R$ 230 bilhões sem pagar um centavo de imposto enquanto você, eu e todos os demais brasileiros aí pagamos uma alíquota de 27,5%. Então, essa aí que hoje é o principal gargalo, já que todos os outros foram superados.

Em postagem no site da Revista Veja, em 02/09/21, dia da votação no Plenário da Câmara, a jornalista Jossete Goulart destacou o forte lobby empresarial que cercava a apreciação do projeto pelos deputados federais[227]:

> As articulações em Brasília estavam a todo vapor e o lobby pesado nesta quinta-feira, 02, para a votação de um dos destaques da reforma do Imposto de Renda: a que reduz a alíquota do imposto sobre dividendos de 20% para 15%. Todas as empresas que faturam anualmente mais do que 4,8 milhões de reais terão imposto de renda de 26% se a lei entrar em vigor, mas seus acionistas pagariam 20% sobre qualquer lucro distribuído, segundo o texto-base aprovado ontem à noite.
>
> A mudança dos dividendos afeta bancos, empresas como Petrobras, Vale, CSN, elétricas, montadoras… enfim, 80% do PIB. O acordo com a oposição ontem à noite era de que a alíquota ficasse em 15%, e assim...

Também entidades representativas da advocacia buscaram influenciar os deputados federais, no momento da votação em Plenário, principalmente no que se refere ao destaque apresentado sobre a alteração proposta que visava isentar os profissionais liberais da tributação de lucros e dividendos. A Ordem dos Advogados de Santa Catarina destacou esse trabalho[228]:

> A OAB/SC está mobilizando a bancada catarinense na Câmara dos Deputados para a aprovação da emenda 39 no PL 2.337/2021, que prevê a exclusão da advocacia na reforma do Imposto de Renda. O documento

[226] AGÊNCIA O GLOBO. Relator da reforma do IR culpa "lobby dos dividendos" pelo atraso da proposta. **IG Economia**, ago. 2021. Disponível em: https://economia.ig.com.br/2021-08-18/reforma-imposto-de-renda-dividendos.html

[227] GOULART, Jossete. O lobby de 80% do PIB para que a Câmara reduza a alíquota do dividendo. Publicado no site da Revista VEJA em 02/0921. Disponível em: https://veja.abril.com.br/coluna/radar-economico/o-lobby-de-80-do-pib-para-que-a-camara-reduza-a-aliquota-do-dividendo/

[228] ASSESSORIA DE COMUNICAÇÃO DA OAB/SC. OAB/SC mobiliza bancada catarinense na Câmara dos Deputados para aprovação de PL que exclui advocacia de injusta tributação de dividendos. **OAB**, set. 2021. https://oab-sc.org.br/noticias/oabsc-mobiliza-bancada-catarinense-na-camara-dos-deputados-para-aprovacao-pl-que-exclui-advocacia-in/19214.

> enviado pela Seccional nesta quinta-feira (02), data em que os deputados votam os 26 destaques ao projeto de lei, destaca que a tributação dos dividendos é prejudicial aos advogados, advogadas e outras profissões, lembrando que não se pode aplicar aos profissionais as mesmas regras exigidas das grandes empresas. (OAB/SC, 2021)

O Plenário da Câmara dos Deputados aprovou o substitutivo apresentado pelo Relator Deputado Celso Sabino (PSDB-PA)[229] com relevantes modificações do projeto original do Poder Executivo, em resumo: i) a alíquota base do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) foi alterada de 15% (quinze por cento) para 8% (oito por cento), o projeto original previa alíquota de 12,5% (doze e meio por cento), e a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi reduzida em 0,5% (meio por cento), em duas etapas, vinculadas à redução de incentivos fiscais. No caso dos bancos, que possuem alíquota diferenciada, haverá a redução de 20% (vinte por cento) para 19% (dezenove por cento) e demais instituições financeiras, de 15% (quinze por cento) para 14% (quatorze por cento); ii) a redução da alíquota sobre a distribuição de valores de lucros e dividendos de 20% (vinte por cento) para 15% (quinze por cento) e novas exceções, como as empresas com faturamento até o limite do SIMPLES Nacional (quatro milhões e oitocentos mil reais por ano); iii) foi alterada, também, a proposta original de limitar o desconto na Declaração de Ajuste do Imposto de Renda da Pessoa física a R$8.000,00 (oito mil reais), que somente seria aproveitável pelo contribuinte com rendimento até R$40.000,00 (quarenta mil reais). A proposta aprovada passou o limite para R$10.536,00 (20% de R$52.680,00)[230].

A aprovação da exceção da tributação dos lucros e dividendos para empresas com faturamento até o limite do SIMPLES Nacional (R$4.800.000,00 anuais), foi uma vitória do grande lobby feito pelo setor e capitaneada pelo Deputado Arthur Lira (PP-AL)[231] e, se confirmado pelo Senado Federal, desconstrói parte relevante da evolução pretendida do sistema de tributação da renda, com a manutenção da indução à pejotização (prática de mascarar a relação de emprego da pessoa física através da criação de uma artificial

[229] BRASIL. Projeto de Lei nº 2.333-B de 2011. Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2071333&filename=Tramitacao-PL+2337/2021

[230] PIOVESAN, Eduardo; BRANDÃO, Francisco. Câmara aprova projeto que altera regras do Imposto de Renda. Câmara dos Deputados, set. 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/802838-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-ALTERA-REGRAS-DO-IMPOSTO-DE-RENDA#:~:text=A%20C%C3%A2mara%20dos%20Deputados%20aprovou,Sabino%20(PSDB%2DPA).

[231] BRANDÃO, Francisco. Lira anuncia que lucros de pequenas empresas continuarão isentos. Câmara dos Deputados, jul. 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/788050-lira-anuncia-que-lucros-de-pequenas-empresas-continuarao-isentos/

pessoa jurídica) e do fracionamento de uma pessoa jurídica em várias para manter todas no limite do SIMPLES.

A aprovação do substitutivo do Relator na Câmara decorreu de acordo de liderança, com a adesão dos partidos de oposição. As alterações no projeto original tiveram o claro objetivo de conciliar o interesse do Poder Executivo na aprovação ainda em 2021, com concessões parciais às demandas das grandes empresas (com a redução da alíquota básica do IRPJ para 8%, ao invés dos 12,5% previstos originalmente), das médias empresas (com a inclusão de empresas com faturamento de até R$4.800.00,00/ano), dos profissionais liberais (com a redução da alíquota da tributação definitiva do IRPF sobre lucros e dividendos de 20% para 15%) e para os contribuinte assalariados (via o aumento do limite de dedução do IRPF)[232].

A aprovação somente foi possível após intensas negociações entre os líderes partidários, inclusive da oposição. Mesmo os partidos de esquerda, Partido dos Trabalhadores (PT) e Partido Socialismo e Liberdade (PSOL) que num primeiro momento somente aceitavam votar a favor do substitutivo se mantida a tributação de lucros e dividendos à alíquota de 20% (vinte por cento)[233], ao final concordaram com a redução para 15% (quinze por cento), para viabilizar a aprovação e a extinção da isenção[234].

No que se refere à posição dos partidos de oposição, deve-se destacar que no contexto da racionalidade do processo legislativo é irracional a perda das chamadas "janelas de oportunidade", que configuram situações propicias para se quebrar contextos de inércia legislativa e a inclinação do legislativo a "preferir que nada se mude" em face de um problema social grave, que já vem demandando modificação. Sobre esse contexto, Roberta Nascimento destaca que quanto mais tempo demora a vir a decisão de se legislar, maior será a resistência a essa tomada de decisão e maior será a propensão do Legislativo a que a matéria continue a não receber o tratamento adequado (NASCIMENTO, 2019, 468).

---

[232] BARBOSA, Marina; SPECHOTO, Caio. Câmara aprova reforma do IR com acordo costurado em cima da hora. **Poder360**, set. 2021. Disponível em: https://www.poder360.com.br/congresso/camara-aprova-reforma-do-ir-com-acordo-costurado-em-cima-da-hora/

[233] PUPO, Fábio; BRANT, Danielle. Lira atrai oposição com taxação de dividendos e aprova texto-base do projeto de Imposto de Renda. **Yahoo**!, set. 2021. Disponível em: https://br.vida-estilo.yahoo.com/lira-atrai-oposi%C3%A7%C3%A3o-com-taxa%C3%A7%C3%A3o-004300546.html

[234] REFORMA segue para o Senado com IR sobre dividendos menor. **Digital Money Informe**, set. 2021. Disponível em: https://www.digitalmoneyinforme.com.br/reforma-segue-para-o-senado-com-ir-sobre-dividendos-menor/

Roberta Nascimento destaca a diferença da paralisação da atividade parlamentar decorrente da omissão daquela vinculada ao interesse na manutenção do status quo, contexto relevante para o objeto deste estudo:

> O viés do status quo está mais preocupado com uma mudança indesejada e, nesse sentido, pode agir para que tudo permaneça como está. Ou seja, o foco é o resultado de um curso de ação. Diferentemente, o viés da omissão se relaciona à tendência a permanecer inerte diante de um problema ou tomar uma decisão que não requeira uma ação, independentemente de que isso represente manter o status quo ou mudança. (NASCIMENTO, 2019, p. 468)

Para justificar as alterações, o Relator defendeu que não haveria perda de arrecadação[235]. Nas suas palavras "Impacto zero. Não vamos ter contribuição alguma para o aumento do déficit fiscal. Pelo contrário, acreditamos que as medidas de desoneração do capital produtivo vão impulsionar a economia, que vai gerar mais arrecadação".

Mas apesar da afirmação enfática do Relator, para justificar o seu relatório e induzir os seus pares para votar pela aprovação do substitutivo, não houve apresentação de dados técnicos ou a indicação de estudos que embasariam o seu posicionamento. E muito menos a menção aos argumentos contrários, como aqueles referentes a exceções que foram trazidas à extinção da isenção. O Relator se limitou a reiterar os argumentos do Governo e a justificar os ajustes que foram acertados nas negociações políticas efetuadas para aprovação.

Na sessão Plenária do dia, o Relator Deputado Celso Sabino (PSDB/PA) destacou o trabalho para se costurar um amplo acordo com as diversas lideranças partidárias e o desenho de alterações que, na sua visão, aprimoraram a proposta[236]:

> SR. CELSO SABINO (PSDB - PA. Para proferir parecer. Sem revisão do orador.) - Sr. Presidente, Sras. e Srs. Deputados, coube-nos a relatoria deste projeto de extrema importância e relevância para nosso País, para o setor produtivo, para todas as faixas de renda de contribuintes que declaram o Imposto de Renda no Brasil.
> (...)
> Presidente, volto a fazer referência a um pronunciamento que fiz aqui na semana passada, em que afirmei que fizemos um levantamento junto à Receita Federal: selecionamos 21 mil CPFs, 21 mil contribuintes que

[235]BRASIL Projeto de Lei nº 2337/2021. Altera a legislação do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido. **Congresso Nacional**, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=Tramitacao-PL+2337/2021

[236] Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0020210902001560000.PDF#page=

> receberam, no ano passado, 230 bilhões de reais em rendas isentas. Ou seja, 0,01% da população recebeu 230 bilhões de reais em rendas isentas, enquanto os trabalhadores em sua grande maioria são tributados em uma carga efetiva de 22,5%, de 15% e de 7,5%. Temos ainda no nosso País bilionários que recebem milhões de reais em rendas isentas.
> (...)
> Além disso, nós estamos apresentando aqui algumas alterações ao nosso relatório inicial apresentado no dia 12 de agosto. Foram alterações construídas com a ampla participação dos partidos.
> (....)
> Nós nos reunimos com a Frente Parlamentar da Agropecuária nesta Casa e ali pudemos também implementar vários ajustes finos e pontuais para atender a esse importante setor da nossa economia que é o agro no nosso País, impulsionador de empregos, gerador de divisas para o País e que alimenta a todos nós brasileiros colocando alimento na nossa mesa. Então, a Frente Parlamentar da Agropecuária teve uma participação bastante ativa também nessa construção. Quero, portanto, cumprimentar o Deputado Sergio Souza, Presidente da Frente Parlamentar da Agricultura.
> (...)
> Votar a favor deste projeto hoje significa dizer "sim" a entidades como o SEBRAE, que representa as pequenas e microempresas, como a ABRASEL, que representa os bares e restaurantes, e outras dezenas de entidades que representam essa ampla maioria das empresas no Brasil, que são 95% de todas as empresas no Brasil. Além da redução da carga tributária da empresa, seus sócios permanecerão isentos. Votar "sim" a este projeto significa dizer isso. (Diário da Câmara dos Deputados, 02/09/21, p. 115)

O contraponto crítico às alterações trazidas no substitutivo do Relator foi feito pelo Deputado Federal Alexys Fonteyne (Novo/SP) no que se refere à criação de novas hipótese de isenção para empresas no lucro presumido com faturamento anual inferior a R$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais):

> O SR. ALEXIS FONTEYNE (NOVO - SP. Como Líder. Sem revisão do orador.) A primeira proposta que foi apresentada, não a do Governo, mas a do próprio Relator Celso Sabino, era uma proposta que nos interessava, afinal de contas ficava-se com o Imposto de Renda menor nas empresas e começava-se a tributar mais a renda daqueles que têm maior capacidade contributiva. Estamos alinhados a esse ponto.
> A questão é que o Brasil, com esse relatório como ficou, vai criar toda uma faixa de empresas que vão estar muito beneficiadas com baixa tributação. Ou seja, as empresas com lucro presumido, abaixo de 400 mil reais, não pagam distribuição de lucro e dividendos. Pequeno não significa pobre.
> Nós estamos criando um conceito diferente aqui: regressividade em pessoa jurídica. Quanto à pessoa física, eu concordo, nós temos que combater a regressividade. Agora, uma empresa que fatura 400 mil reais por mês, dizer que ela é pobre, que ela não tem capacidade contributiva, ela tem que também ter a tributação na distribuição de lucros e dividendos. O SIMPLES Nacional, além de não ter agora, de

> estar isento de distribuição de lucros e dividendos, também não tem oneração na folha.
> Nós vamos criar uma faixa de empresas abaixo de 4 milhões e 800 mil reais com privilégio de não ter carga tributária, o que vai criar um fosso até as grandes, que, sabemos nós, têm regimes especiais, têm planejamento tributário. Aquelas empresas médias no Brasil, que estão acima de 4 milhões e 800 mil reais, é que vão ter um regime ruim, muito ruim, porque vai aumentar a questão da tributação global, porque o sócio paga 20% na distribuição, e o IRPJ ficou em 26%, ou seja, se ele distribuir 100% do lucro, nós vamos chegar a 46%, quando hoje está em 34%. (Diário da Câmara dos Deputados, 02/09/21, p. 115)

Apesar da crítica trazida pelo partido Novo, essa alteração trazida pelo substitutivo não foi debatida pelos demais parlamentares no plenário, já que previamente acertada no acordo partidário que viabilizou a inclusão da proposta na pauta de votação.

Os partidos de oposição, apesar de entenderem que a reforma do imposto de renda proposta estava longe de alterar o sistema tributário na profundidade que ele necessita, consideravam já constituir um relevante avanço, ao trazer a tributação sobre lucros e dividendos:

> O SR. REGINALDO LOPES (PT - MG. Sem revisão do orador.) - Deputados e Deputadas, eu também me posiciono favoravelmente ao projeto de reforma do Imposto de Renda. É evidente que é um caminho que nós estamos traçando para buscar a justiça tributária, que é fundamental para a justiça social. Ainda não é o modelo de uma reforma tributária sustentável, solidária, que nós desejamos para o País, mas também admito que temos alguns avanços, em especial porque vamos tributar lucros e dividendos. A não tributação de lucros e dividendos fez com que as empresas e as pessoas jurídicas ficassem mais pobres, às vezes, do que as pessoas físicas e impediu, Deputado Afonso Florence, o reinvestimento das empresas. Isso ocorreu porque nós criamos — quando digo nós, quero dizer o Governo Fernando Henrique Cardoso — o maior imposto corporativo do planeta, perdendo para um país, Malta. Mas o Brasil ainda tem que avançar muito, porque, se estamos diminuindo os impostos corporativos, lamentavelmente nós não estamos diminuindo os impostos para o consumidor. O Brasil ainda tem uma carga de mais de 50% de impostos sobre o consumo. Se estamos em um país que é dependente do consumo das famílias para que haja o crescimento do PIB, é evidente que nós não estamos eliminando os obstáculos para a retomada do desenvolvimento econômico brasileiro. (Diário da Câmara dos Deputados, 02/09/21, p. 124)

O entendimento exteriorizado pelo Relator e que foi corroborado pela maioria dos Deputados Federais, no contexto do acordo partidário, não é o mesmo da Instituição Fiscal Independente (IFI) formalizado na Nota Técnica nº 49, de 29/09/21. Segundo o órgão de assessoria técnica do Senado Federal, as alterações aprovadas poderiam custar R$ 28,9 bilhões aos cofres públicos em perda de arrecadação tributária já em 2022. Impacto negativo que poderá ainda ser maior, caso os projetos do Ministério da Economia

para a reversão de benefícios tributários não se confirmem, já que essa reoneração é o principal ganho arrecadatório previsto com a reforma.

Sobre o texto aprovado pela Câmara dos Deputados, com base no substitutivo do Deputado Federal Celso Sabino (PSDB-SP), os doutores em Economia e pesquisadores Fábio Santos e Úrsula Peres publicaram contundente artigo crítico no jornal O Estado de São Paulo no qual explicitam que apesar da timidez da projeto original, em termos de tornar o nosso sistema de tributação da renda um pouco mais progressivo, principalmente se comparado a economias mais avançadas da OCDE, o mesmo foi rapidamente bombardeado pelas elites econômicas com base em previsões apocalípticas, contra todas as evidências, de "arrocho fiscal", queda de investimentos e aumento da sonegação (SANTOS; PERES, 2021).

Na avaliação de Fabio Santos e Úrsula Peres, o texto aprovado na Câmara dos Deputados transforma uma proposta neutra em termos fiscais numa alteração do sistema tributário que implicará em perda de arrecadação tributária que poderá chegar a mais de R$50 bilhões anuais. No que se refere à progressividade da tributação, diminui a tributação da renda do capital, alterando a alíquota base do IRPJ para 2,5% (dois e meio por cento) a partir de 2023 e, em contrapartida, propõe aumentos no PIS/COFINS. O que implicará em perdas de arrecadação para Estados e Municípios, que não participam da arrecadação dessas contribuições, ao contrário do que ocorre com o Imposto de renda. Um ponto destacado, no artigo, e que não tem sido considerado no debate no Congresso e na imprensa, é a eliminação pelo substitutivo de medidas contra sonegação previstas no Projeto de Lei original. Ao final, concluem os especialistas:

> A tributação sobre a renda das pessoas físicas é extremamente regressiva no topo da distribuição de rendimentos, como pode ser visto no gráfico abaixo. Os dois últimos centis da distribuição de renda (cerca de 600 mil contribuintes) e em particular os 1% com maior renda e ainda mais os 0,1% (cerca de 30 mil declarantes do IRPF) experimentam redução da proporção paga em impostos em relação a sua renda. A alíquota efetiva média máxima foi de 11,8% para rendimentos totais na média de cerca de R$ 420 mil anuais. Para os cerca de 30 mil contribuintes mais ricos (0,1%) essa renda média chega R$ 9,5 milhões anuais e a alíquota efetiva cai para 2,5.
>
> (...)
>
> O substitutivo apresentado pelo deputado Celso Sabino vai na direção oposta e, portanto, errada. Não apenas ao reduzir a carga tributária em um momento de elevado déficit fiscal da União e jogar parte expressiva do peso dessa conta para estados e municípios, mas, também, ao

> estimular ainda mais a pejotização e ao trocar menos tributação sobre a renda por mais carga tributária sobre bens e serviços.
>
> O sistema tributário brasileiro precisa de uma reforma que permita que a maior parte da população tenha ganhos de renda e de bem estar, possibilitando seu desenvolvimento econômico e social. Sem aumentar a progressividade tributária não iremos a lugar algum enquanto nação que almeje equidade social.

Com o envio do texto aprovado pela Câmara dos Deputados para o Senado Federal, os grupos de interesse retornaram o seu trabalho de convencimento, visando alterar partes do que foi aprovado ou simplesmente inviabilizar o trâmite e aprovação do projeto na Câmara Alta.

A força das posições contrárias ao texto aprovado no Senado Federal, que tradicionalmente é a casa mais próxima aos Estados, com vários senadores que já foram governadores, ficou clara já em 2021, quando o Senador Rodrigo Pacheco se manifestou no sentido de que a Casa não teria pressa na análise do projeto, devido às diversas críticas de vários setores da economia[237].

A visão negativa com relação ao projeto foi explicitada também pelo Relator, Senador Ângelo Coronel (PSD-BA), que chegou a se manifestar no sentido de que caberia a sua extinção e arquivamento, durante evento na Associação Comercial de São Paulo. O Relator criticou a rapidez da deliberação do projeto na Câmara, tendo afirmado que "90%" dos deputados aprovaram a proposta sem entender o assunto. "[238]

O cenário contrário ao andamento do projeto no Senado Federal gerou reações do Ministério da Economia, em 2022. O Ministro Paulo Guedes criticou a paralização do tema no Senado e a postura do Relator, tendo afirmado que "Infelizmente, foi paralisado no Senado. Em mãos erradas, de alguém que não entende sobre reforma tributária. Um senador específico".[239]

---

[237] AMORIM, Felipe. Pacheco defende votação do Refis e diz que Reforma do IR fica para 2022. **JOTA**, nov. 2021. Disponível em: https://www.jota.info/legislativo/pacheco-defende-votacao-do-refis-e-diz-que-reforma-do-ir-fica-para-2022-29112021
LUIZ, Washington; PUPO, Fábio. Pacheco diz que reforma do IR deve ficar para 2022 e defende PEC dos Precatórios. Folha de S. Paulo, nov. 2021. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/11/pacheco-diz-que-reforma-do-ir-deve-ficar-para-2022-e-defende-pec-dos-precatorios.shtml

[238] FERRARI, Hamilton. Relator do Imposto de Renda diz que projeto tem que ser arquivado e "extinto". Poder360, dez. 2021. Disponível em: https://www.poder360.com.br/economia/relator-do-imposto-de-renda-diz-que-projeto-tem-que-ser-arquivado-e-extinto/

[239] BARBOSA, Marina; RODIRGUES, Douglas. Relator do Imposto de Renda diz que projeto tem que ser arquivado e "extinto". Poder360, dez. 2021. Disponível em: https://www.poder360.com.br/governo/guedes-diz-que-reforma-do-ir-nao-deve-avancar-no-senado/

O Presidente da Câmara do Deputados, Deputado Arthur Lira (PP-AL), também criticou a falta de andamento do projeto no Senado Federal.[240]

Ao participar do VI Congresso Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro, promovido pela Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e no qual recebeu do Presidente Honorário da ABDF um manifesto contra a tributação de lucros e dividendos, o Senador Ângelo Coronel (PSD-BA) afirmou que faria de tudo para o projeto continuar engavetado no Senado[241].

O Relator do Projeto no Senado Federal também se manifestou contra as modificações da tributação da renda defendidas pelo Ministério da Economia:

> Temos um ministro da economia que tenho a impressão de que não leu uma folha sequer do projeto do IR. Acho que não leu, porque se lesse, ele não ia querer tributar dividendos e estoque que já foi tributado. Se ele lesse, não ia querer acabar com juros sobre capital próprio, que também financia as próprias empresas. Se ele lesse, não, querer fazer distribuição de dividendos das empresas lucro presumido, que são as empresas que mais pagam impostos no Brasil proporcionalmente. Se ele lesse o projeto, ele não queria fazer com que as empresas do lucro presumido se assemelhassem às empresas do Simples.

Em maio de 2022, tanto o Presidente do Senado quanto o Relator do Projeto se manifestaram de forma mais positiva, no sentido de ser possível a construção de um acordo que destrave o processo legislativo no Senado Federal. E segundo o que foi noticiado pela imprensa, o acordo passava por uma redução da alíquota do imposto de renda sobre lucros e dividendos de 15% (quinze por cento) para 10% (dez por cento). [242]

---

[240] MATOS, Caio. Lira cobra agilidade do Senado para votar reforma tributária. Congresso em Foco, fev. 2022. Disponível em: https://congressoemfoco.uol.com.br/area/congresso-nacional/lira-cobra-agilidade-do-senado-para-votar-a-reforma-tributaria/

LANDIM, Lucyenne. Lira diz que Senado descumpriu 'pacto' ao não votar reforma do Imposto de Renda. O Tempo, nov. 2021. Disponível em: https://www.otempo.com.br/politica/congresso/lira-diz-que-senado-descumpriu-pacto-ao-nao-votar-reforma-do-imposto-de-renda-1.2573190

[241] BONFANTI, Cristiane. Projeto de reforma do IR segue na gaveta 'enquanto eu estiver vivo', diz relator. JOTA, mai. 2022. Disponível em: https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/relator-reforma-coronel-imposto-de-renda-23052022

[242] VARGAS, Rachel. Relator do IR afirma que não será empecilho para construir acordo sobre o texto. O Brasilianista, mai. 2022. Disponível em: https://obrasilianista.com.br/2022/05/05/relator-do-ir-afirma-que-nao-sera-empecilho-para-construir-acordo-sobre-o-texto/

TOMAZELLI, Idiana; FERNANDES, Adriana. Pacheco e Lira buscam acordo para destravar Refis e IR, com alíquota menor sobre dividendos. Terra, ago. 2021. Disponível em: https://www.terra.com.br/economia/dinheiro-em-acao/imposto-de-renda/pacheco-e-lira-buscam-acordo-para-destravar-refis-e-ir-com-aliquota-menor-sobre-dividendos,5ed0549fd3c815978cce286c3f006042nhgbrgcw.html

SENADO estuda mudança no Imposto de Renda para taxar dividendos de acionistas. Eu Quero Investir, mai. 2022. Disponível em: https://www.euqueroinvestir.com/senado-estuda-mudanca-no-imposto-de-renda-para-taxar-dividendos-de-acionistas/

Na Comissão de Assuntos Econômicos foram recebidas diversas manifestações formais contra o projeto de reforma do imposto de renda de entidades como o Conselho Nacional de Saúde[243], Associação Brasileira dos Centros de Diálise e Transplante – TRS[244], Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo[245]. E no dia 27/10/21, foi realizada Audiência Pública pela Comissão, com especialistas em tributação, Bernard Appy, diretor do Centro de Cidadania Fiscal; Everardo Maciel, ex-secretário da Receita Federal; Sérgio Gobetti, Pesquisador do IPEA e Breno Vasconcelos, advogado e professor de direito tributário da FGV-SP, Eduardo Fleury, economista e advogado; e Sr. Daniel Loria, advogado e pesquisador do Insper.[246]

Também se manifestaram contrariamente à proposta de extinção da isenção sobre lucros e dividendos três ex-secretários da Receita Federal, Everardo Maciel, Jorge Rachid e Marcos Cintra, atualmente Consultores Tributários, que publicaram artigo na Folha de São Paulo, no qual argumentam que tributar dividendos é uma iniciativa tão ruim para o fisco quanto é para o contribuinte. Na sua visão, a aprovação da proposta geraria consequências nefastas, como a corrida na distribuição de divisão represados, o ajuizamento de ações por empresas que não conseguirem esgotar a distribuição desses dividendos, com elevada chance de sucesso. Como consequência, haveria uma indesejada descapitalização das empresas, aumento desnecessário de contencioso, como decorrência do ressurgimento da Distribuição Disfarçada de Lucros. Inclusive, segundo o texto, com expressiva perda de arrecadação, com implicação para os demais entes federados, tendo em vista estar vinculada à redução da alíquota do IRPJ (MACIEL; RACHID; CINTRA; 2022).

Defendendo visão diametralmente oposta, os pesquisadores Rodrigo Orair, Manoel Pires e Sérgio Gobetti publicaram artigo na Folha de São Paulo em contraposição ao artigo dos ex-secretários da Receita Federal. Chamando a atenção de que a defesa feita da isenção tributária de lucros e dividendos desconsidera a relação entre tributação e

[243]FROTA, Marcelo de Almeida. OFÍCIO CIRCULAR Nº 138/2021/SECNS/MS e Recomendação Nº 025 [email]. Senado Federal, set. 2021. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9020767&ts=1652893703051&disposition=inline

[244] FROTA, Marcelo de Almeida. Nota em face da aprovação do PL nº 2.337/2021 [email]. Senador Federal, 2021. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9038059&ts=1652893703413&disposition=inline

[245] FERREIRA, Rivania Selma de Campos. Ofício da presidente do Cremesp ao Excelentíssimo Senhor presidente do Senado Rodrigo Pacheco [email]. Senador Federal, 2021. Disponível em:https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9055618&ts=1652893703865&disposition=inline

[246]Disponível em: https://www12.senado.leg.br/tv/plenario-e-comissoes/comissao-de-assuntos-economicos/2021/10/reforma-do-imposto-de-renda-em-debate-cae-2013-27-10-2021

desigualdade social, os pesquisadores lançam a questão: a quem interessa não tributar os dividendos? A partir dos dados da Receita Federal, argumentam que os rendimentos isentos, notadamente os dividendos, se concentram no topo da pirâmide social, representando quase dois terços do que ganha o 0,1% mais rico. Por outro lado, o argumento de que a tributação na pessoa jurídica seria uma das mais altas do mundo (alíquota nominal de até 34%) deve ser avaliado com cuidado, já que devido aos abatimentos e brechas para planejamento tributário a alíquota média seria próxima de 23%, sem considerar a possibilidade de seu repasse aos consumidores. O grande questionamento dos autores não é sobre a necessidade de voltar a se tributar lucros e dividendos, para eles questão indiscutível, mas sim os equívocos do que acabaram sendo aprovados na Câmara dos Deputados, que poderá criar mais distorções, como no caso da isenção para sócios de empresas com faturamentos de até quatro milhões e oitocentos mil anuais, mesmo que estas se beneficiem com alíquotas menores de IRPJ e CSLL (ORAIR; PIRES; GOBETTI, 2022).

Após a aprovação do Projeto de Lei nº 2337/21 na Câmara do Deputados e a expectativa de que não haveria a sua votação no ano de 2022 no Senado Federal tendo em vista o início do período eleitoral. Contudo, o tema foi objeto de comentários dos principais candidatos à presidência da República no último pleito.

O então candidato Luiz Inácio Lula da Silva reiterou o seu apoio à taxação dos lucros e dividendos e a correção da tabela progressiva do IRPF[247]:

> O ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva (PT) voltou a defender, neste sábado (20), o reajuste da tabela de Imposto de Renda e a tributação de dividendos empresariais. O pronunciamento foi feito em comício realizado no vale do Anhangabaú, em São Paulo.
>
> O candidato à Presidência afirmou ainda que o "povo trabalhador" é mais tributado que os donos de bancos e outras empresas.
>
> Não é possível. Por que essa gente não paga [imposto] sobre lucro? Sobre dividendo? Quem paga é o povo, que descontam no holerite, e não tem o que fazer. Esse país vai voltar a ser justo", disse.
>
> Na estreia de sua campanha, em fábrica da Volkswagen, na segunda-feira (15), Lula havia afirmado que a "primeira medida" de seu governo, caso eleito, seria o reajuste do Imposto de Renda. Ele reiterou a fala neste sábado.

[247] MOLITERNO, Danilo; CARNEIRO, Beatriz. Lula volta a defender taxação de dividendos de empresas e reajuste do IR. **CNN**, ago. 2022. https://www.cnnbrasil.com.br/politica/lula-volta-a-defender-taxacao-de-dividendos-de-empresas-e-reajuste-do-ir/

No caso do então Presidente Jair Bolsonaro, a defesa da tributação dos dividendos foi feita de forma indireta, através do Ministro da Economia, Paulo Guedes[248]:

> O ministro da Economia, Paulo Guedes, afirmou nesta quinta-feira (18) que, com a aprovação da reforma tributária e a implementação da medida que prevê a tributação de lucros e dividendos de grandes empresas, será possível adotar ações que gerem um impacto direto de redução dos impostos para a população de menor renda do país.
>
> "Já foi aprovada na Câmara, falta o Senado. Quem sabe com o presidente [Jair Bolsonaro] sendo eleito, a gente faz isso este ano", afirmou o ministro, durante evento do BTG Pactual nesta quinta-feira (18), em São Paulo.

O trâmite do Projeto de Lei nº 2337/21 na Câmara do Deputados é atual e significativo parâmetro de avaliação de características que tem marcado o processo legislativo tributário federal desde a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Primeiro, o protagonismo do Poder Executivo na elaboração de proposições legislativas em matéria tributária, principalmente no que se refere a mudanças mais relevantes e sistêmicas. A complexidade do tema tributário traz a Receita Federal e técnicos do Ministério da Fazenda para o primeiro plano nas etapas de estudo e elaboração da proposta e definição de metas e avaliações de impacto. Com participação também relevante na prestação de informações e de convencimento no Congresso Nacional. Mas as definições estratégicas e de negociação política são assumidas por outros órgãos do Executivo, notadamente a assessoria da Presidência República e Casa Civil.

Enviada a proposição legislativa tributária para o Congresso Nacional, abre-se largo campo de atuação para os grupos de interesse organizados, principalmente as associações empresariais, que atuam através das Frentes Parlamentares, bancadas temáticas e de estruturas profissionais dedicadas a relações governamentais e lobby.

No caso de propostas de alterações que modifiquem a distribuição da carga tributária, onerando mais algum (ns) setor (es) ou reduzindo/extinguindo benefícios fiscais, a capacidade dos grupos de interesses de influenciar os parlamentares e criar bloqueios ao trâmite ou viabilizar alterações é muito forte. O que aumenta o custo político para o Poder Executivo para fazer prevalecer os seus objetivos e diferencia a matéria

[248] BOMBANA, Lucas. Tributação de lucros e dividendos vai permitir redução de impostos aos mais pobres, diz Guedes. **Folha de S. Paulo**, ago. 2022. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/08/tributacao-de-lucros-e-dividendos-vai-permitir-reducao-de-impostos-aos-mais-pobres-diz-guedes.shtml

tributária de outras matérias, para as quais a deliberação do Congresso Nacional é extremamente vinculada ao poder de agenda do Governo.

No que se refere ao processo legislativo, existe a possibilidade da coalizão governamental, principalmente quando envolve a Presidência da Câmara, de acelerar o trâmite do projeto de lei ou da análise de medida provisória, via regime de urgência, inviabilizando o debate da matéria nas Comissões (inclusive via criação de Comissão Especial), a realização de audiências públicas e apresentação de estudos técnicos e de avaliação de impacto. Situação em que o debate aprofundado e democrático sobre a proposição legislativa fica prejudicado ou inviabilizado, com a imposição da agenda do Executivo.

No caso específico da reforma do imposto de renda, o Projeto de Lei foi apresentado pelo Executivo ao Congresso Nacional em 25/06/21, o Relator designado em 28/06/21 e o requerimento de urgência apresentado e aprovado pelas lideranças da coalizão em 02 e 04/08/21, respectivamente[249]. Também em 04/08/21 foi determinada a criação de Comissão Especial para processamento do Projeto de Lei, que apresenta o seu primeiro Parecer Preliminar ao Plenário da Câmara dos Deputados em 10/08/21. Após a apresentação do Parecer da Comissão, o projeto já foi encaminhado para votação, com várias propostas de emendas, que ocorreu menos de três meses do seu recebimento no Congresso.

É significativo que um projeto que visa alterar substancialmente o sistema de tributação da renda seja conduzido pela Câmara dos Deputados a toque de caixa e sem que houvesse análise pela Comissão de Finanças e Tributação e muito menos a realização de debates que permitissem a participação ampla da sociedade. A aprovação do regime de urgência urgentíssima é, normalmente, efetuada com base em critérios puramente políticos, em grande parte dos casos, e acaba por prejudicar se não inviabilizar que haja uma análise profunda e com abertura democrática de participação da sociedade e de todos os grupos interessados e afetados no debate da proposição de alteração da legislação. No caso da isenção de lucros e dividendos, esse contexto já ocorreu na tramitação em 1995, o que gerou fortes críticas da oposição no Parlamento, que acusou a coalisão governista

[249] BRASIL. Requerimento nº ?/2021. Requer a urgência na tramitação e a imediata inclusão na Ordem do Dia, no Plenário da Câmara dos Deputados. Câmara dos Deputados, ago. 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01qndfi74dsi46ri2krp3orv307592508.node0?codteor=2050160&filename=Tramitacao-PL+2337/2021

de atropelar o trâmite legislativo e impedir o debate com relação aos efeitos de todas as medidas trazidas na ampla reforma da tributação da renda que foi aprovada à época. Vinte e cinco anos depois, o mesmo roteiro se repete, sendo que toda a urgência que impediu que houvesse tempo para debate e discussão na Câmara dos Deputados, com a condução sendo feita de forma concentrada nas lideranças, principalmente na figura do Presidente da Câmara, não produziu qualquer efeito prático, tendo em vista a paralização do processo no Senado Federal.

Principalmente considerando que as alterações propostas geraram críticas de estudiosos do sistema tributário e também de Estados e municípios, com questionamentos sobre os efeitos da sua implementação e a falta de transparência do Ministério da Economia e da Receita Federal sobre os números vinculados à alteração de arrecadação apresentados como justificativa do projeto.

Apesar de terem gerado críticas de especialistas, as alterações aprovadas pela Câmara dos Deputados, que têm potencial de equivocadamente reduzir fortemente o potencial de evolução do sistema de tributação da renda brasileiro, principalmente ao viabilizar a manutenção da prática da pejotização e do fracionamento de atividades econômicas, artificialmente, para manutenção de empresas nos limites do SIMPLES, não têm gerado a atenção que devia da sociedade e, principalmente, das elites políticas e econômicas, que deviam estar preocupadas em melhoria do nossos sistema fiscal. Essa dissociação do debate político tributário com a racionalidade é uma tônica que vem marcando a realidade pós Constituição Federal, gerando o descompasso entre a normatização que delimita a forma de tributação no Brasil e o desenho do sistema constitucional tributário.

A avaliação técnica efetuada pela Instituição Fiscal Independente (IFI), que é um órgão de assessoramento do Senado Federal, demonstrando a perda de arrecadação decorrente das "benesses" concedidas pela Câmara dos Deputados, comprova o déficit de racionalidade no processamento da reforma do imposto de renda, que se deu preponderantemente com base em aspectos político-eleitorais e não com base em projeções de impacto e discussão aprofundada da realidade do sistema de tributação da renda brasileiro.

A Instituição Fiscal Independente (IFI) foi instituída pela Resolução nº 42/2016[250] e tem como objetivos divulgar suas estimativas de parâmetros e variáveis relevantes para a construção de cenários fiscais e orçamentários; analisar a aderência do desempenho de indicadores fiscais e orçamentários às metas definidas na legislação pertinente; mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes, especialmente os decorrentes de decisões dos Poderes da República, incluindo os custos das políticas monetária, creditícia e cambial; e projetar a evolução de variáveis fiscais determinantes para o equilíbrio de longo prazo do setor público.

Os Estudos e Relatórios Técnicos produzidos pela IFI, contudo, muitas vezes são desconsiderados pelos congressistas, apesar de trazerem dados relevantes sobre impactos econômicos e orçamentários de proposições tributárias e medidas como propostas de alterações de regras previdenciárias. Nesses casos, a análise técnica se vê sobrepujada pela avaliação da conveniência político-eleitoral. E não é válido o argumento de que os parlamentares não possuem conhecimento para fazer a avaliação dos estudos produzidos pela IFI, já que possuem as Consultorias da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, além das partidárias, que podem lhes assessoram nessa tarefa. O que falta, muitas vezes é interesse e visão de que isso pode ser, dentro do raciocínio estratégico político, o mais interessante.

A falta de um trâmite legislativo que viabilize a análise mais aprofundada e o amplo debate das alterações propostas é um fator que prejudica o alcance da maior racionalidade da lei, conforme demonstra Manuel Atienza. Sendo que, no caso específico, identifica-se pouca preocupação dos legisladores com os aspectos teleológico e éticos, já que o debate sobre a maior ou menor vinculação das alterações da tributação da renda aos requisitos de justiça fiscal não se deram com a profundidade necessária[251].

---

[250] BRASIL. Resolução nº 42, de 2016. Cria a Instituição Fiscal Independente no âmbito do Senado Federal. Senado Federal, nov. 2016. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/norma/582564/publicacao/17707278. Acesso em: 31/01/2022.

[251] O Deputado Federal Afonso Florence (PT-BA) publicou artigo criticando o Projeto de Lei nº 2337/21 e o seu caráter limitado, no que se refere à necessidade de maior progressividade do sistema, e a necessidade de maior aprofundamento sobre os impactos para Estados e municípios. Mas devido ao acordo de liderança, o parlamentar votou pela aprovação do projeto, na votação no plenário da Câmara. FLORENCE, Afonso. Reforma tributária de Bolsonaro só é boa para os ricos. **PT**, ago. 2021. Disponível em: https://pt.org.br/artigo-reforma-tributaria-de-bolsonaro-so-e-boa-para-os-ricos/. Acesso em: 31/01/2022.
MENDES, Guilherme. Como votou cada deputado na reforma do imposto. **Congresso em Foco**, set. 2021. Disponível em: https://congressoemfoco.uol.com.br/area/congresso-nacional/como-votou-cada-deputado-na-reforma-do-imposto-de-renda/ Acesso em: 31/01/2022.

O Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) analisou o Projeto de Lei nº 2.337/21 através da Nota Técnica nº 261, de 04 de agosto de 2021. Em sua conclusão, o DIESSE consignou que, apesar das propostas visarem a correção de algumas distorções da atual tributação da renda, não têm a capacidade de alterar de forma mais consistente o sistema tributário brasileiro com o seu maior direcionamento aos ditames da justiça fiscal. A Nota Técnica traz avaliação crítica do sistema de tributação de renda brasileiro e das alterações defendidas pelo Governo Federal e consigna: a) o aumento proposto do piso de isenção e das faixas do IRRF é insuficiente para recompor a defasagem acumulada no período de 2003 a 2020; b) manutenção do modelo regressivo de tributação da renda e desvinculado do princípio da capacidade contributiva, cenário que para ser alterado demandaria a criação de novas faixas de contribuição para as rendas maiores, combinada com a fixação de alíquota máxima mais alta; c) não alteração do sistema de dedução de gastos de saúde e educação que privilegia as classes mais altas, que acabam sendo subsidiadas pelo restante da sociedade; d) previsão de faixa elevada de isenção da tributação de lucros e dividendos continuará a estimular o processo de "pejotização" do trabalho; d) redução proposta da alíquota do IRPJ acaba por neutralizar parte relevante do efeito da tributação de lucros de dividendos na pessoa física (DIEESE, 2021).

Contudo, a avaliação e o debate no nível de profundidade que o tema demandava no processo legislativo foi obstado e distorcido pela força do poder de agenda do Executivo e a atuação de diversos grupos de interesse no trâmite da proposição na Câmara dos Deputados. Existe grande risco que o mesmo cenário se repita no Senado Federal. Em dois vieses. Ou que os retrocessos ocorridos na Câmara dos Deputados não sejam avaliados e o projeto aprovado seja simplesmente homologado pela maioria dos senadores, se tornado a lei que altere o sistema tributário nacional. Ou, que as forças contrárias à tributação dos lucros e dividendos consigam fazer valer os seus argumentos no Senado Federal e impeçam que essa alteração, mesmo que retalhada em sua feição original, seja confirmada, retornando o tema para a Câmara dos Deputados.

4.2.4 - Análise do processo legislativo de revogação da isenção de lucros e dividendos em face aos níveis de racionalidade propostos por Manuel Atienza.

A análise do trâmite do Projeto de tributação dos lucros e dividendos pelo Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), no estágio em que ocorrido até o momento no

Congresso Nacional, pode ser efetuado em face aos critérios de racionalidade trazidos pela teoria do Professor Manuel Atienza considerando-se os níveis de Racionalidade teleológica e Racionalidade ética.

O déficit quanto à Racionalidade teleológica (R4) se encontra na pouca preocupação na análise, por parte dos Deputados Federais, quanto aos efeitos que justificaram a proposta de retorno à tributação dos lucros e dividendos e demais medidas de alteração do sistema de tributação da renda por parte do Poder Executivo e, principalmente, quanto aos efeitos nas alterações propostas e aprovadas no substitutivo do Deputado Carlos Sabino (PSDB-PA).

Se na Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 2.337/21 o Poder Executivo defende que o efeito do conjunto de modificações seria neutro em termos de arrecadação, posteriormente a Receita Federal apresentou números afirmando que o efeito seria superavitário.

O Deputado Relator do Projeto, por sua vez, aumentou o número de exceções para a tributação dos lucros e dividendos. Além dos lucros distribuídos por micro e pequenas empresas enquadradas no Simples Nacional, ficaram de fora da tributação a distribuição das empresas tributadas pelo lucro presumido com faturamento até o limite de enquadramento do Simples, hoje equivalente a R$ 4,8 milhões, e desde que não se enquadrem nas restrições societárias da tributação simplificada. Outras exceções aprovadas se referem a empresas que recebam recursos de incorporadoras imobiliárias sujeitas ao regime de tributação especial de patrimônio de afetação e ainda fundos de previdência complementar. Apesar do Relator defender que essas exceções não implicariam em renúncia fiscal, não houve qualquer estudo técnico que suportasse tal afirmação.

Também não se identificou o debate de quais efeitos foram provocados por vinte e cinco anos de isenção da tributação dos lucros e dividendos no Brasil. Apesar da análise legislativa *ex post* ser um dos mais ricos elementos da Ciência da Legislação e haver riquíssimo material que seria facilmente acessível pelos parlamentares, não houve qualquer interesse em aprofundar o debate legislativo a esse nível de refinamento.

Ou seja, a racionalidade teleológica, no que se refere à necessidade de identificação dos efeitos previsíveis (ex ante) em face da proposição legislativa foram suplantados pela análise de conveniência política, desconsiderando os estudos de entidades como a Instituição Fiscal Independente (IFI), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e mesmo da Consultoria Técnica da Câmara do Deputados que poderiam robustecer o debate parlamentar.

Outro aspecto que restou fragilizado foi a Racionalidade Ética. No primeiro plano, o próprio princípio democrático não foi privilegiado. A aprovação do regime de urgência urgentíssima e a criação da Comissão Especial para processamento do Projeto de Lei criou um rito para o processo legislativo extremamente célere que reduziu as possibilidades de debate e discussão plural de uma proposta que interessa a toda a sociedade. A Comissão Especial conduz o trabalho de forma menos democrática que a Comissão de Finanças e Tributação que é mais acostumada e afeitada às audiências públicas e ao debate com diferentes setores da sociedade.

Nesse ponto também houve destacado espaço para o lobby, com grande espaço para atuação das grandes corporações empresarias, empresas do SIMPLES/lucro presumido e de entidades de classe de profissionais liberais. A participação de lideranças parlamentares e do Poder Executivo em eventos empresariais foi uma tônica no período de tramitação do projeto na Câmara dos Deputados. O mesmo não se viu no que se refere à abertura do debate com entidades representativas dos trabalhadores e com estudiosos da tributação e dos seus efeitos na distribuição da renda nacional.

Em termos valorativos, o debate se concentrou muito em aspectos econômicos vinculados a argumentos sobre indução ou desestímulo ao investimento produtivo e penalização ao empresariado e aos profissionais liberais. O aspecto central que deveria informar qualquer proposta de tributação da renda no Brasil, que é tornar o nosso sistema mais progressivo, foi colocado de lado no debate parlamentar. A análise da pequena tributação do substrato mais alto da pirâmide social brasileiro, comprovado em diversos estudos que estavam à disposição dos deputados federais, foi convenientemente colocado em segundo plano.

Como é característica marcante do processo político tributário brasileiro a de que, uma vez instituído determinado benefício tributário existem grandes dificuldades políticas e sociais para a sua extinção, e mesmo modificação, o cuidado do Congresso Nacional no seu debate, no que se refere à avaliação dos seus pressupostos justificadores, racionalidade da proposta, informações para embasamento da avaliação *ex ante*, deferiam

ser bastante exigentes, demandando um processo legislativo consistente, o que, infelizmente não é a realidade que se identifica, como sendo majoritária.

4.5 - Conclusões parciais.

- Os processos legislativos vinculados à instituição da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) e a isenção da tributação dos rendimentos provenientes da distribuição de lucros e dividendos são exemplos paradigmáticos para a avaliação da forma como o Congresso Nacional lida com a matéria tributária.
- Em termos de dinâmica do processo legislativo, algumas conclusões foram possíveis construir: i) o protagonismo do Poder Executivo na elaboração de proposições legislativas em matéria tributária, notadamente para mudanças mais relevantes e sistêmicas; ii) a Receita Federal e os técnicos do Ministério da Fazenda assumem participação relevante nas etapas de estudo e elaboração da proposta e definição de metas e avaliações de impacto; iii) já a relação estratégica e de negociação com o Congresso Nacional tem maior responsabilidade de outros órgãos do Executivo, notadamente a assessoria da Presidência República e Casa Civil.
- As propostas de alterações que modifiquem a distribuição da carga tributária, possuem características próprias, uma vez que trazem, normalmente, maior participação dos grupos de interesses organizados, que buscam influenciar os parlamentares. Situação que aumenta o custo político para o Poder Executivo fazer prevalecer os seus objetivos e diferencia a matéria tributária de outras matérias, para as quais a deliberação do parlamento é extremamente vinculada ao poder de agenda do Governo.
- O processo político-legislativo tributário brasileiro é caracterizado pelo fato de que, uma vez instituído determinado benefício tributário, são grandes as dificuldades políticas e sociais para a sua extinção ou modificação mais substancial. O que demanda do Congresso Nacional maior racionalidade no processamento das proposições visando a instituição desse tipo de instrumento tributário no que se refere à avaliação dos seus pressupostos justificadores,

racionalidade da proposta no que se refere aos critérios linguístico, sistémico, pragmático, teleológico e ético. O que demanda a obtenção de informações sólidas para embasamento da avaliação *ex ante* e o debate racional com todos os envolvidos na política pública que circunda o benefício. O que, infelizmente, não é a realidade que se identifica como sendo o mais comum no processo legislativo federal em matéria tributária.

5 BLOQUEIOS LEGISLATIVOS À CONCRETIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL TAL COMO DESENHADO NA CONSTITUIÇÃO E SUGESTÕES DE APRIMORAMENTO DO PROCESSO LEGISLATIVO.

5.1 - O desenho do Sistema Constitucional Tributário pela Constituição Federal de 1988.

De forma bastante sintética, podemos definir o sistema tributário de um país como o conjunto de todos os tributos instituídos pelos entes públicos (no complexo sistema brasileiro pela União Federal, os vinte seis Estados, o Distrito Federal e os cinco mil, quinhentos e setenta municípios[252]), o arcabouço normativo que o regulamenta, o aparato administrativo de cobrança e fiscalização. Em termos de base de tributação, os modernos sistemas possuem três fontes fundamentais: a renda, o consumo e o patrimônio.

A Constituição Federal de 1988 trata do Sistema Tributário Nacional no Capítulo I do seu Título VI " Da Tributação e do Orçamento", que abrange os artigos 145 a 159, disciplinando os temas da competência tributária, os princípios constitucionais tributários, imunidades tributárias e trata de forma bastante exaustiva a matéria tributária, principalmente no que se refere ao desenho da competência impositiva dos entes políticos (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios).

A partir da disciplina da repartição da competência tributária efetuada nos seus artigos 153 a 156, a Constituição Federal confere aos entes políticos a aptidão para instituir ou não, alterar e extinguir, por meio de lei ordinária, os tributos que prevê. Sendo que para os impostos, nos termos do seu artigo 146, determina a necessidade de prévia lei complementar aprovada pelo Congresso Nacional que discipline os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Nos termos do mesmo artigo, também é competência de lei complementar dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, competência que é exercida em grande parte pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

[252] IBGE. **População**: pirâmide etária - 2010. Brasília: IBGE, 2017c. Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama. Acesso em: 31 jan. 2023.

A atual Constituição Federal, que já comemorou três décadas de vigência, foi gerada após intenso debate político na Assembleia Constituinte, no qual se digladiaram as diversas forças políticas brasileiras, no contexto ideológico, econômico, político e sócio-cultural da época, cada qual lutando para a aprovação de um texto que mais se adequasse à sua ideologia e aos seus interesses.

Passadas décadas com a aplicação do texto constitucional e mesmo após um número excessivo de emendas (cento e vinte e sete, até janeiro de 2023[253]), é consenso que se trata de um texto moderno que deu voz aos anseios dos brasileiros por uma sociedade democrática, justa e igualitária. A busca de maior garantia dos direitos fundamentais da pessoa humana, em seus diversos aspectos, são características marcantes do texto constitucional. A partir de sua promulgação, o Brasil iniciou um processo de transformação sem precedentes na sua história, a qual ainda está em andamento, envolvendo as suas estruturas políticas, jurídicas, econômicas e sociais. Um país não suplanta séculos de uma estrutura oligárquica e patrimonialista, forjada pela chaga da escravidão[254], em curto espaço de tempo. A estrutura jurídica instituída pela Constituição aparelhou o Brasil com os mecanismos democráticos necessários a essa árdua tarefa. O que foi e está sendo colocado à prova, de forma bastante aguda, pelo Governo do ex-Presidente Jair Bolsonaro e o cenário político vinculado ao crescimento de forças políticas de extrema-direita. O que culminou com os criminosos e inaceitáveis eventos ocorridos em Brasília, em 8 de janeiro de 2023, cujos desdobramentos jurídicos, politicos e sociais estão em andamento.

Como características principais, no que se refere ao desenho do sistema de financiamento do Estado, a Constituição estabeleceu maior autonomia financeira aos Estados e Municípios, com ampliação da sua competência tributária ativa e da sistemátiva de repasse de parcela da arrecadação federal. Também ampliou os direitos sociais garantidos a população e buscou dotar a União Federal de instrumentos para o seu financiamento através da previsão do imposto de renda progressivo, da tributação da renda não partilhada por meio da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a instituição de novas fontes de receita como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. O que trouxe uma das características do sistema tributário pós

[253]BRASIL. Emendas constitucionais. Presidência da República, [s.d.]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/quadro_emc.htm.

[254] A respeito, vale a leitura do livro: SOUZA, Jessé. **A elite do atraso, da escravidão à Lava Jato**. Rio de Janeiro: Leya, 2017.

Constituição que é a excessiva centralização da carga tributária na União Federal, que corresponde a cerca de 70% (setenta por cento) do total arrecadado com tributos (RECEITA FEDERAL, 2019).

A carga tributária brasileira veio aumentando desde 1988, estando estabilizada em torno de aproximadamente de 33% (trinta e três pontos por cento) do PIB[255], superior à média da América Latina, que gira em torno de 22% (vinte e dois por cento), mas existem países com carga superior, caso da Argentina, que apresentou em 2020, carga total de 29,4% (vinte e nove vírgula quatro por cento)[256]. Se comparada com a carga tributária dos países que integram a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil está dentro da média, considerando o ano de 2020, tendo em vista países como o Canadá, 34,4% (trinta e quatro vírgula quatro por cento), e o Reino Unido, 32,8% (trinta e dois vírgula oito por cento), mas com carga bem superior a países que podem ser considerados em patamar semelhantes de desenvolvimento, como o Chile, 19,35% (dezenove vírgula trinta e cinco por cento), a Turquia com carga de 23,9% (vinte e três vírgula nove por cento) e o México com percentual de 17,9% (dezessete vírgula nove por cento) e também de países mais desenvolvidos como os Estados Unidos, com carga de 25,5% (vinte e cinco e meio por cento). Já países que se caracterizam por ter serviços públicos mais robustos, com a Alemanha, Holanda e a França, possuem cargas maiores, de 37% (trinta e sete por cento), 39,7% (trinta e nove vírgula sete por cento) e 42% (quarenta e dois por cento), respectivamente[257].

Ainda mais relevante do que o percentual do PIB a que corresponde a carga tributária brasileira é a sua composição. Em 2018, 45% (quarenta e cinco por cento) da carga tributária se referiu a tributação sobre o consumo, 28% (vinte e oito por cento) sobre a remuneração (folha de salários), 22% (vinte dois por cento) sobre a renda e apenas 5% (cinco por cento) sobre a propriedade. Sendo que expurgado o IPVA (tipo de tributação

---

[255] SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL. Estimativa da carga tributária bruta do governo geral: 2021. **Tesouro Nacional**, abril, 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 31 jan. 2023.

[256] CEPAL. Receita tributária na América Latina e Caribe teve um crescimento modesto antes de ser duramente atingida pela crise da COVID-19. **CEPAL**, abril. 2021. Disponível em: https://www.cepal.org/pt-br/comunicados/receita-tributaria-america-latina-caribe-teve-crescimento-modesto-antes-ser-duramente#:~:text=an%C3%A1lise%20divulgada%20hoje.-,Revenue%20Statistics%20in%20Latin%20America%20and%20the%20Caribbean%202021%20(Estat%C3%ADsticas,aumentos%20na%20sub%2Dregi%C3%A3o%20do. Acesso em: 31 jan. 2023.

[257] OECD. Base de datos global de estadísticas tributarias. **OECD**, 2011-14. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

que tem caráter regressivo e inexiste nos países da OCDE), a tributação sobre a propriedade cai para 2,9% (dois vírgula nove por cento) (NASCIMENTO, 2021, p. 10). A baixa tributação da propriedade é uma marcante característica brasileira. Na OCDE, a média é que a tributação sobre o patrimônio corresponda a 5,5% (cinco e meio por cento) do total, sendo que em vários países esse percentual médio é bem maior, caso dos Estados Unidos, e países como Austrália, Canadá, Reino Unido e Coréia apresentaram percentuais superiores a 10% (dez por cento) (2019)[258]. Também é uma característica que torna o nosso sistema regressivo é a repulsa a tributação da herança. No Brasil, a alíquota máxima de tributação da herança, de competência estadual via Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação é de 8% (oito por cento), conforme determina a Resolução do Senado Federal nº 09/92[259], entretanto a grande maioria dos Estados não tributam com alíquotas maiores do que 4% (quatro por cento). Realidade muito diferente da alíquota média de vários países da OCDE, caso do Reunião Unido, 40% (quarenta por cento), França, 32,5% (trinta e dois e meio por cento), Japão, 30,0% (trinta por cento) e Estados Unidos com 29,0% (com vinte e nove por cento) (LODI, 2015, p. 14).

No que se refere ao novo Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal buscou alterar profundamente a sistemática anterior, marcada pela centralização da competência tributária em impostos federais, através da instituição de um novo sistema de competências tributárias, que busca promover uma melhor repartição entre União, Estados e Municípios, e tornar o sistema tributário brasileiro vinculado aos princípios valorativos da capacidade contributiva, isonomia tributária, progressividade da tributação de forma a conectar a atividade tributária aos objetivos fundamentais do Estado Social e Democrático de Direito da República Federativa do Brasil, que estão insculpidos no seu aritgo 3º.[260]

---

[258] OECD. Revenue Statistics 2021: The Initial Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues. **OECD iLibrary**, 2021. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6e87f932-en/index.html?itemId=/content/publication/6e87f932-en. Acesso em 27/08/2022.

[259] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Resolução n 9, de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso l, e § 1°, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Diário Oficial da União - Seção 1, 6 mai. 1992. p. 5626. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html Acesso em 27/08/2022.

[260] "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. " BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Planalto, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0082.htm Acesso em 27/08/2022.

O princípio da capacidade contributiva está consignado no § 1º do artigo 145[261] da Constituição Federal e deve ser considerado como valor norteador do Sistema Tributário Nacional, já que vincula a atividade tributária, no contexto do princípio da solidariedade social, com os objetivos de construção de uma sociedade mais justa, solidária e igualitária.

Para fins didáticos e de simplificação, e sem entrar nas diferentes teorias e concepções a respeito do princípio da capacidade contributiva, para os fins desta tese vamos trabalhar com a sua definição como a aptidão do contribuinte em suportar o ônus tributário e de arcar com o pagamento de determinado tributo. Considerado por um ângulo estrutural, pode ser visto como operando como critério diferenciador dos contribuintes, de modo a fazer com que se possa se fazer a discriminação, pelo aspecto tributário, entre os iguais e os desiguais, e em que medida se igualam, a fim de que seja viável a aplicação do princípio da igualdade com o tratamento justo para cada um (CONTI, 1997, p. 24).

O sistema de tributação progressiva implica no escalonamento das alíquotas de forma crescente à medida que aumenta a base de cálculo, tributando aqueles que apresentam maior capacidade contributiva. O que implica em termos sociais, conforme destaca Thomas Piketty, que o imposto seja mais alto para os mais ricos, que sofrerão um impacto progressivo da tributação sobre a sua renda, capital ou capacidade de consumo e, por outro lado, mais baixo para os mais humildes (PIKETTY, p. 482).

Não se desconhece a existência de corrente doutrinária que visualiza o Sistema Constitucional Tributário preponderantemente pela ótica das limitações ao poder de tributar, previstas no título da Seção II do Título VI da Constituição Federal. Visão que nega a existência de um dever fundamental de recolher tributos[262], vinculado ao princípio da solidariedade social, e que alicerça a tributação na capacidade contributiva. Para essa corrente, haveria um dever legal de recolher tributos, limitado pelo texto constitucional, com a sobreposição do direito de liberdade individual, que limitaria a competência

---

[261] "Art. 145. (...)§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte." BRASIL. Decreto-Lei nº 82, de 26 de dezembro de 1966. Regula o Sistema Tributário do Distrito Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0082.htm Acesso em 27/08/2022.

[262] Além da existência do dever fundamental de recolher tributos, deduzido diretamente da Constituição Federal, ser reconhecido por sólida corrente doutrinária no Brasil, também tem sido esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, principalmente nos julgamentos mais recentes, conforme demonstra Marcelo Altoé (ALTOÉ, 2020).

tributária do Estado. O que outorgaria ao contribuinte o direito fundamental de economizar tributos, decorrente de dois fundamentos constitucionais principais, a delimitação da competência constitucional por meio de regras e a rígida fixação de limitações constitucionais ao poder de tributar (LEÃO, 2017, p. 183).

Na visão de Martha Leão, "a Constituição não autoriza a cobrança de tributos por meio ou em razão da solidariedade, da capacidade contributiva ou da igualdade (...)" (LEÃO, 2017, p. 184) devido ao fato, no seu entendimento, de que: i) a Constituição Federal asseguraria uma estrutura de previsibilidade, ao vincular o exercício da competência tributária ao princípio da legalidade e delimitar um rígido sistema constitucional de outorga de competência impositiva; ii) a solidariedade tem mera função de justificativa da tributação, principalmente no caso da contribuições sociais, e não de instituição dos próprios tributos. Os impostos incidem sobre as materialidades determinadas pelo texto constitucional e devem ser graduados, sempre que possível, segundo a capacidade contributiva. Não existiriam impostos sobre a capacidade contributiva; iii) a Constituição atribui à igualdade a função de assegurar a todos tratamento digno razoável, de acordo com critéris aceitos ou critérios por ele impostos (como a própria capacidade contributiva), sendo que a busca por através de aplicação de métodos de interpretação de textos ou aplicação de normas tributárias, resultados análogicos que assegurem a tributação de toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva levaria à arbitrariedade; iv) a solidariedade social pode ser promovida por outras formas que não a tributação (atuação da sociedade civil e da iniciativa privada); (LEÃO, 2017, p. 185).

Contudo, trata-se de concepção que minimiza a vinculação do sistema constitucional tributário aos objetivos fundamentais da República, previstos no artigo 3º do texto constitucional, e exterioriza uma visão que privilegia a individualidade e os direitos de propriedade em detrimento do princípio da solidariedade e da função social da propriedade. Ou seja, pressupostos interpretativos do texto constitucional e da função da tributação diversos daqueles que informam a presente pesquisa.

A tributação progressiva é instrumento de comprovada eficácia para a distribuição da riqueza social, permitindo a transferência de parte da renda excedente dos mais ricos para os mais pobres via programas de transferência direta de renda e de gastos públicos com previdência social, saúde e educação públicas, entre outros investimentos públicos que geram efeitos sociais positivos. A respeito afirma Thomas Pikkety em sua obra seminal "O Capital no Século XXI":

> "O imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI". (PIKETTY, p. 484)

No contexto do Estado Social e da vinculação da tributação à justiça fiscal, a capacidade contributiva é um poderoso instrumento em prol da busca da redução da desigualdade social e construção de uma sociedade mais justa. Por isso a intrínseca correlação com outros princípios constitucionais tributários como a isonomia tributária e a progressividade tributação.

Por outro lado, estudos efetuados no âmbito da CEPAL e da OCDE têm demonstrado que o aumento de gastos públicos, quando financiados por sistemas tributários regressivos, têm menor capacidade de redistribuição da renda na sociedade. Diferentemente do que ocorre em sistemas tributários progressivos, centrados na tributação da renda, caso dos países da OCDE, em que o indicador GINI caiu 17 pontos com o incremento da tributação direta (2014). Juan Jiménez destaca o histórico dos sistemas tributários latino americanos caracterizados por forte tributação dos rendimentos do trabalho, prodigalidade de benefícios fiscais, altos índices de sonegação e evasão, que implicam que as pessoas mais ricas não são tributadas segundo a sua real capacidade contributiva, elidindo o potencial redistributivo da tributação (JIMÉNEZ, 2017).

A busca de uma tributação calcada na capacidade contributiva, na progressividade e na extrafiscalidade é marca do desenho do Sistema Tributário Nacional proposto pela Constituição Federal de 1988. Tal fato é comprovado por diversos dispositivos constitucionais que exteriorizam desdobramentos do valor da tributação segundo o critério da capacidade contributiva, notadamente no desenho da incidência de determinados impostos. Vejamos:

- Imposto de renda (art. 153, III, § 2º, I): o imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;
- Imposto Predial e Territorial Urbano (art. 156, § 1, I e I): o imposto poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (inclusão da Emenda Constitucional n. 29 de 2000);

- Imposto Predial e Territorial Urbano (art. 182, § 4º, inciso II): imposto progressivo no tempo, no caso de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado;
- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (art. 155, § 2º I, 'b'): o imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (art. 153, § 4º): o imposto será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas
- Reintrodução da tributação sobre herança e doações (art. 155, I), que existente na Constituição de 1946, havia sido suprimido na reforma tributária de 1965-1966, não constou da Constituição de 1967;
- Previsão da competência para a União Federal instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII).

A autorização constitucional para que a União Federal institua o Imposto sobre Grandes Fortunas é uma inovação no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que não se encontra registro pretérito de existência de tributação similar (ALBUQUERQUE, 2014). Na Assembleia Nacional Constituinte a sua proposição foi objeto de forte controvérsia, principalmente na Comissão de Sistematização, a partir da apresentação emenda propondo a sua instituição pelo Deputado Federal Antônio Marques Mariz (PMDB/PB) que trouxe como argumentação que o tributo

> (...) visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode reduzir injustiças provocadas pela obtenção e acúmulo de grandes fortunas, muitas vezes decorrentes até da sonegação de impostos pelo beneficiário ou por seus ancestrais, que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre são suficientes para produzir as correções desejáveis, que [sic] daí a necessidade de novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva. (SZKLAROWSKY, 1989 apud COMERLATO; GIORA, 2015, p. 5).

A opção do constituinte de vincular a sua instituição à prévia edição de lei complementar contribui para que seja a única competência tributária ainda não exercida após mais de trinta anos de edição da Constituição Federal (TAMS, 2018, p. 36). Trata-

se de um dos principais exemplos de bloqueio à efetivação em sua plenitude do sistema constitucional tributário, conforme será desenvolvido em tópico deste capítulo.

Por outro lado, o Sistema Tributário Nacional desenhado pela Constituição Federal não é imune de críticas. Em consistente ensaio crítico, Pedro Fandiño e Celia Kerstenetsky (2019) defendem a tese de que a Constituição de 1988 vinculou o Estado brasileiro ao ônus de assumir e custear abrangentes direitos sociais, sem, contudo, dotá-lo de meios arrecadatórios progressivos para fazer frente a esse nível de custeio. Pelo contrário, argumentam os autores que, a partir de 1988, o sistema tributário brasileiro teria passado a assumir caráter crescentemente regressivo, conforme demonstram os estudos sobre a composição das fontes de arrecadação.

Para sustentar a sua tese, os autores fazem o cotejo entre as propostas de sistema tributário que foram defendidas no curso da Assembleia Nacional Constituinte, especialmente na sua Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, pela Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira (CRETAD)[263] que buscou assessorar e influir na Comissão de Tributação na elaboração de propostas à Constituição.

As propostas apresentadas pela CRETAD tinham o objetivo de implementar uma maior justiça fiscal através de uma ampla revisão das bases de incidência dos tributos diretos e indiretos, que deveriam ser mais abrangentes e eficientes. Como propostas principais: a) aumentar a abrangência do imposto de renda, com tratamento idêntico para os rendimentos do capital e do trabalho, e a tributação do capital também sendo feita pela tabela progressiva ao invés da incidência exclusiva na fonte; b) instituição de um imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas c) criação de um imposto sobre heranças e doações. No que se refere a tributação indireta[264], a principal sugestão era a extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a extinção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), do Imposto sobre Serviços (ISS) e de outros impostos indiretos que seriam substituído por um novo "imposto sobre o valor agregado" (IVA), de

[263] A Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira (Cretad), foi instituída pelo governo federal no âmbito da então Secretaria do Planejamento (Seplan) e cujo trabalhos e sugestões para a estruturação do Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal foi divulgada em uma série de textos pelo Ipea.

[264] Propostas que voltam à tona, com a defesa pelo Ministro da Economia Paulo Guedes da extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados* e o Projeto de Emenda Constitucional n. 110, que prevê o IVA Nacional, que englobaria o ICMS e o ISS. *VARGAS, Eduardo. Paulo Guedes volta a defender o fim do IPI por 'desestimular produtividade'. **Suno**, ago. 2022. Disponível em: https://www.suno.com.br/noticias/paulo-guedes-fim-do-ipi-imposto/. Acesso em: 31 jan. 2023.

competência dos Estados e de incidência sobre todas as operações mercadorias e serviços. (FANDIÑO; KERSTENETZKY, 2019, p. 312 e 314).

Ao avaliarem o trâmite das propostas da CRETAD na Comissão de Tributação da Assembleia Nacional Constituinte, os autores afirmam que "uma a uma, estas propostas foram desconstruídas". Entretanto, no curso da sua avaliação, os próprios autores acabam por explicitar os avanços conseguidos na construção do Sistema Tributário Nacional. No que se refere à tributação da renda, apesar de não ter sido acatada a proposta de arrecadação progressiva dos rendimentos do capital, os autores reconhecem que houve a "aprovação já no âmbito da Comissão de Tributação do importante inciso segundo o qual o IR seria "informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade". Em outro avanço, "O imposto sobre heranças e doações, presente na CF 1946, suprimido pela reforma tributária de 1965-1966 e ausente da CF 1967, logrou ser reintroduzido. " Por pouco o imposto geral sobre patrimônio líquido não avança, já que "foi descartado, pela diferença de apenas um voto, ainda na Comissão de Tributação". Por outro lado, "já na Comissão de Sistematização, e à última hora, foi inserida a tributação de grandes fortunas." (FANDIÑO; KERSTENETZKY, 2019, p. 316 a 319).

Um ponto destacado pelos autores, é a visão de Rezende e Afonso (1987) de que a vinculação de parte relevante da arrecadação do imposto de renda para composição dos Fundos Constitucionais de repasse para Estados e Municípios geraria consequências para o sistema tributário, que poderia ser em prol da progressividade do sistema, com aumento da carga tributária progressiva da tributação da renda e redução dos benefícios fiscais para essa fonte de arrecadação, ou regressivo, com a União Federal concentrando o seu esforço arrecadatório em tributos não partilhados, principalmente as contribuições sociais. A evolução futura, com a isenção da tributação de lucros e rendimentos e o exponencial aumento da importância arrecadatória das contribuições sociais, comprovaram que o caminho escolhido foi o regressivo.

Conforme muito bem explicitam Pedro Fandiño e Celia Kerstenetsky no tópico final do seu artigo, promulgada a Constituição Federal, o Brasil esteve às voltas com o contexto político-econômico latino americano das décadas de 1990-2000, marcado pela política neoliberal, que direcionou as políticas macroeconômicas e os ajustes fiscais aplicados pelas maiorias dos governos, envoltos a cenários de graves crises fiscais. A agenda política, marcada pela ferrenha disputa entre forças "conservadoras" e "progressistas" e entre "reformistas" e "contra reformistas" marcou a dinâmica legislativa

e trouxe uma pendulo de avanços e bloqueios às agendas de direitos sociais e econômicos, o que impactou também o tema da tributação.

Discordamos que o Sistema Tributário Nacional desenhado pela Constituição Federal de 1988 tenha feição regressiva. Pelo contrário. A Constituição trouxe importantes avanços que permitiriam a construção de um sistema de tributação progressivo, vinculado à tributação da renda segundo a real capacidade contributiva e menos direcionado à tributação sobre o consumo, que injustamente penaliza os mais pobres. Ocorre que, após a sua promulgação, o Congresso Nacional não direcionou a sua produção legislativa majoritariamente nesse sentido, o que gerou a construção de um arcabouço normativo infraconstitucional que determina um sistema tributário real de caráter regressivo, centrado na tributação sobre o consumo, com privilégios para os mais ricos no que se refere à tributação da renda e de outros benefícios fiscais. Perquirir os motivos que, em termos de processo legislativo tributário federal, contribuíram para se chegar a esta situação é a proposta desta tese.

Entendemos que a Constituição Federal de 1988 foi enfática ao determinar a necessidade de uma tributação da renda diretamente vinculada à capacidade contributiva, ao consignar que o imposto de renda deverá ser geral, universal e progressivo. O que caracteriza a busca de um sistema tributário mais progressivo e voltado à busca da justiça fiscal, que é decorrência da implementação do sobre princípio tributário da capacidade contributiva. Marciano Godoi afirma que o imposto de renda da pessoa física é a incidência tributária com maior capacidade de fazer avançar ou retroceder a tributação com base na capacidade econômica e, por consequência, na solidariedade social (GODOI, 2005, p.164).

Nesse ponto, acolhemos a matriz teórica da "ideologia constitucionalmente adotada", desenvolvida na escola mineira de Direito Econômico pelo Professor Washington Albino Peluso, cujo ferramental teórico é aplicável também ao Direito Tributário, no sentido de que o Sistema Constitucional Tributário deve ser interpretado com base nos fundamentos normativo-axiológicos positivados na Constituição (CLARK; CÔRREA; NASCIMENTO, 2013). O que implica ao intérprete e aplicador conectar o sistema tributário aos demais sistemas da Constituição (econômico, social, político) e não o considerar um sistema isolado e autossuficiente.

Consoante destaca Clark, Côrrea e Nascimento, a Constituição não é um instrumento neutro e que assume um discurso de natureza instrumental-transformadora, na medida em que o projeto constitucional propõe a alteração das estruturas sociais e

econômicas do Estado e da sociedade. (CLARK; CÔRREA; NASCIMENTO, 2013) Aplicando a teoria da "ideologia constitucionalmente adotada", as medidas tributárias instituídas pelo Poder Executivo e, principalmente pelo Poder Legislativo deveriam sempre estar calcadas nos princípios constitucionais tributários e nas determinações constitucionais do exercício da competência tributária ativa, no que se refere ao desenho do sistema em termos de progressividade e divisão da tributação entre incidência sobre renda, patrimônio e consumo. A opção política, pós constituinte, de um sistema tributário regressivo, centrado na tributação no consumo, pródigo em benefícios tributários não justificáveis, consiste numa quebra do projeto constitucional tributário e na "ideologia constitucionalmente adotada" pela Constituição.

5.2 - Bloqueios legislativos à efetividade do Sistema Constitucional Tributário.

Na presente tese trabalhamos com a visão de que o sistema político-jurídico-econômico vem impondo bloqueios institucionais à efetivação do projeto de sistema tributário desenhado pela Constituição Federal de 1988.

Giovani Clark, Leonardo Côrrea e Samuel Nascimento afirmam que bloqueios institucionais decorrem do processo político-econômico de construção de barreiras, estruturado no âmbito dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que têm a capacidade de forma direta ou indireta de obstruir a eficácia dos instrumentos jurídicos e políticos, erigidos pela Constituição Federal, com objetivo e capacidade de transformar a realidade social e econômica do país (CLARK; CÔRREA; NASCIMENTO, 2013).

A Constituição Federal instituiu um Estado Social e Democrático de Direito, centrado nos objetivos de construção de uma sociedade de uma sociedade livre, justa e solidária, através da erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais, tendo garantido um extenso rol de direitos aos cidadãos e vinculando ao Estado os deveres correspondentes à sua promoção e garantia. E para que o Estado possa ter condições de fazer frente aos desafios do projeto constitucional foi desenhado o sistema tributário com as fontes de arrecadação consideradas necessárias, com as premissas da capacidade contributiva, isonomia e progressividade.

Contudo, o sistema político desenhado pela mesma Constituição Federal dotou o Poder Executivo de grandes poderes de gestão da agenda política, ao mesmo tempo que assegurou ao Legislativo prerrogativas que vinculam a governabilidade à construção de

coalisões governamentais, caracterizando o presidencialismo de coalisão, conforme já exposto no Capítulo 3. Sendo que uma das características do sistema político brasileiro é a existência com variados graus de capacidade de eficácia de diversos *veto players*, sejam de status institucionais, caso do Presidente da República, o Congresso Nacional e o Supremo Tribunal Federal, status partidários (partidos políticos e frentes partidárias) ou status econômicos-sociais (grupos de interesses, entidades de classe, sindicatos, mídia, etc.), vide Capítulo 4.

No campo tributário, como demonstra a dificuldade de aprovação das diversas tentativas de projetos mais profundos de reforma tributária, ao contrário do que ocorreu em outros tipos de reforma que também se apresentavam polêmicas e com altos custos políticos-eleitorais (caso das reformas da previdência e trabalhista), a existência de inúmeros *veto players* e de diversidade de interesses conflitantes envolvendo os setores econômicos confirmam a visão de que a multiplicidade de *veto players* conduz à estabilidade institucional, pela dificuldade de se alinhavar acordos políticos conjugando interesses muitas vezes antagônicos (MULLER, 2009).

O caráter progressista da Constituição Federal de 1988 e do desenho do Sistema Constitucional Tributário foi bloqueado, no que se refere à sua plena efetivação, em termos de uma tributação progressiva, pela atuação conservadora do Congresso Nacional, a prevalência das políticas macroeconômicas neoliberais de regulação e austeridade e a capacidade dos *veto players* de impedirem o avanço de proposições legislativas contrárias à manutenção do *status quo* em matéria tributária.

5.2.1 - Bloqueio à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas.

A inviabilização no Congresso Nacional das proposições que visam a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), cuja competência para ser instituído pela União Federal foi uma das grandes novidades do Sistema Tributário da Constituição Federal de 1988, é um dos mais explícitos exemplos de bloqueio legislativo à concretização do projeto constitucional em termos de tributação.

Tendo completado, em 2018, trinta anos da promulgação do texto constitucional, e tendo sido apresentados alguns Projetos de Lei Complementar no Congresso Nacional, chegou-se em 2022 com o IGF sendo a única competência tributária que não foi exercida por um dos entes tributantes.

O contexto da pandemia da Covid-19, que exponenciou os gastos públicos com saúde e auxílio social, trouxe novamente à tona o tema da instituição do IGF, com a apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 101[265], de 02 de julho de 2021, apresentado ao Senado Federal pelo Senador Randolfe Rodrigues (PSOL-AP). Segundo o Projeto[266], seriam tributados os patrimônios acima de R$ 4,67 milhões de reais, com base em alíquotas que variariam entre 0,5% (meio por cento) e 5% (cinco por cento) conforme o patrimônio do contribuinte. Na Justificativa do seu projeto, o Senador Randolfe informa que o Brasil iniciou o ano de 2021 com 7,9 milhões de brasileiros vivendo na extrema pobreza (2,8 milhões a mais do que antes da pandemia), ao mesmo tempo que houve o crescimento, entre 2020 e 2021, do número de bilionários brasileiros de 45 (quarenta e cinco) para 65 (sessenta e cinco). Sobre a estimativa de arrecadação, o parlamentar apresentou estudo da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco Nacional) no qual "projeta-se uma arrecadação da contribuição ora proposta de R$ 53,4bilhões; se considerarmos a sonegação fiscal, na ordem de 27%, esse valor ficaria em torno de R$ 38,9 bilhões".

Apesar de a mídia ter dado destaque ao tema, devido ao contexto pandêmico[267], o Projeto de Lei Complementar não teve qualquer andamento até o momento no Senado Federal, estando parado, desde novembro de 2021 na Secretaria Legislativa do Senado Federal.

Ao mesmo tempo, opiniões de diversos economistas e tributaristas contra a taxação das grandes fortunas, retornando com os argumentos de que seria uma medida antiprodutiva, que afastaria os investimentos do país, e também inócua, por que os super-ricos burlariam a tributação, tirando sua riqueza do país; e que em contrapartida, a

---

[265] BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 101, de 2021. Institui a Contribuição Extraordinária sobre Grandes Fortunas para aliviar os efeitos da pandemia de Covid-19 que resultou na declaração de Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV). **Senado Federal**, 2021. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149004. Acesso em: 31 jan. 2023.

[266] BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 101, de 2021. Institui a Contribuição Extraordinária sobre Grandes Fortunas para aliviar os efeitos da pandemia de Covid-19 que resultou na declaração de Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV). **Senado Federal**, 2021. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8986459&ts=1636455622605&disposition=inline. Acesso em: 31 jan. 2023.

[267] REUTERS. Milionários lançam carta no Fórum Econômico Mundial com pedido inusitado: 'Forcem-nos a pagar mais impostos'. **O Globo**, jan. 2022. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/milionarios-lancam-carta-no-forum-economico-mundial-com-pedido-inusitado-forcem-nos-pagar-mais-impostos-25359685. Acesso em: 31 jan. 2023.
OLIVEIRA, Caroline. Tributação de grandes fortunas ganha força diante da pandemia de coronavírus. Brasil de Fato, abr. 2020. Disponível em: https://www.brasildefato.com.br/2020/04/13/tributacao-de-grandes-fortunas-ganha-forca-diante-da-pandemia-de-coronavirus. Acesso em: 31 jan. 2023.

alternativa seriam reformas que reduzissem o tamanho do Estado brasileiro, conforme preconiza a cartilha neoliberal, multiplicaram-se na imprensa e em eventos empresariais[268].

O Projeto de Lei Complementar nº 101/21 repete a história dos outros 47 (quarenta e sete) projetos de lei complementar apresentados após a promulgação da Constituição Federal visando a instituição do IGF. Sendo que desses, 18 (dezoito) deram entrada no Congresso Nacional na pandemia da Covid-19, entre 2019 a 2021[269].

PROJETO	CASA LEGISLATIVA[270]
PLP 108/1989	Câmara dos Deputados
PLP 202/1989	Senado Federal
PLP 208/1989	Câmara dos Deputados
PLP 218/1990	Câmara dos Deputados
PLP 268/1990	Câmara dos Deputados
PLP 277/2008	Câmara dos Deputados
PLP 26/2011	Câmara dos Deputados
PLP 48/2011	Câmara dos Deputados
PLP 62/2011	Câmara dos Deputados
PLP 534/2011	Senado Federal
PLP 130/2012	Câmara dos Deputados
PLP 2/2015	Câmara dos Deputados
PLP 6/2015	Câmara dos Deputados
PLP 10/2015	Câmara dos Deputados
PLP 11/2015	Câmara dos Deputados
PLS 315/2015	Senado Federal
PLP 281/2016	Câmara dos Deputados
PLP 294/2016	Câmara dos Deputados
PLP 302/2016	Câmara dos Deputados
PLP 324/2016	Câmara dos Deputados

[268] MONEY TIMES. Luciana Gualda: taxar grandes fortunas é a melhor saída para a pandemia? **Money Times,** jun. 2021. Disponível em: https://www.moneytimes.com.br/luciana-gualda-taxar-grandes-fortunas-e-a-melhor-saida-para-a-pandemia/. Acesso em: 31 jan. 2023.
PORTAL CONTÁBEIS. Imposto sobre Grandes Fortunas seria catastrófico para o país, avaliam tributaristas. **Stylo Contabilidade**, jan. 2021. Disponível em: https://sttyllocontabilidade.com.br/imposto-sobre-grandes-fortunas-seria-catastrofico-para-o-pais-avaliam-tributaristas/. Acesso em: 31 jan. 2023.
PAVANELLI, Lucas. Especialistas discutem possível Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista Encontro**, fev. 2022. Disponível em: https://www.revistaencontro.com.br/canal/revista/2022/02/especialistas-discutem-possivel-imposto-sobre-grandes-fortunas.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

[269] Fonte: Câmara dos Deputados e Senado Federal

[270] Sobre a análise dos projetos, vide o mapeamento: ALVIM, Leonardo; LONGO, Larissa Luzia. Grandes fortunas, tributar ou não tributar? Insper, jul. 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/conhecimento/direito/imposto-sobre-grandes-fortunas-tributar-ou-nao-tributar/. Acesso em: 31 jan. 2023.

PLP 335/2016	Câmara dos Deputados
PLS 139/217	Senado Federal
PLP 9/2019	Câmara dos Deputados
PLP 183/2019	Senado Federal
PLP 205/2019	Câmara dos Deputados
PLP 239/2019	Câmara dos Deputados
PLP 38/2020	Senado Federal
PLP 50/2020	Senado Federal
PLP 59/2020	Câmara dos Deputados
PLP 63/2020	Câmara dos Deputados
PLP 77/2020	Câmara dos Deputados
PLP 82/2020	Câmara dos Deputados
PLP 88/2020	Câmara dos Deputados
PLP 95/2020	Câmara dos Deputados
PLP 103/2020	Câmara dos Deputados
PLP 123/2020	Câmara dos Deputados
PLP 188/2020	Câmara dos Deputados
PLP 190/2020	Câmara dos Deputados
PLP 193/2020	Câmara dos Deputados
PLP 201/2020	Câmara dos Deputados
PLP 215/2020	Câmara dos Deputados
PLP 268/2020	Câmara dos Deputados
PLP 924/2020	Câmara dos Deputados
PLP 964/2020	Câmara dos Deputados
PLP 10315/2020	Câmara dos Deputados
PLP 101/2021	Senado Federal

O primeiro projeto apresentado, PLP nº 108/1989[271], de autoria do Deputado Federal Juarez Batista (PSDB/MS), que juntamente com os PLP 208/1989, 218/1990 e 268/1990 foram apensados ao PLP 202/1989, originado no Projeto de Lei do Senado (PLS) 162/1989, cujo autor foi o então senador e depois Presidente da República Fernando Henrique Cardoso. Na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, foi aprovado o Parecer contrário do relator designado Deputado Federal Francisco Dornelles (PFL/RJ), que apresentou uma argumentação que ilustra bem a forma negativa como os partidos e parlamentares conservadores vem abordando o IGF no Parlamento. Após a tramitação na CFT, o PLP aguarda inclusão na ordem do dia do Plenário desde 06 de dezembro de 2000.

[271] BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 108/1989. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o inciso VII, do art.153 da Constituição e dá outras providências. **Senado Federal**, jun. 1989. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21475

Citem-se alguns trechos do relatório[272]:

> O Governo envia hoje, com nome de Imposto sobre Grandes Fortunas, um imposto sobre o patrimônio, que apenas revela profunda incompetência de quem elaborou uma legislação como essa.
>
> Quem conhece Direito comparado, quem conhece legislação tributária sabe que esse tipo de Imposto está sendo retirado em todos os países do mundo e substituído por um imposto de renda progressivo, que, esse sim, representa a capacidade de pagar das pessoas e a verdadeira norma de justiça fiscal.
>
> (...)
>
> O que na realidade se vai fazer é um novo imposto sobre o patrimônio, é a União querendo tributar uma base de cálculo que já é tributada pelo município e pelo estado.
>
> Há pouco ouvi falar que o Governo hoje se encontra em grandes dificuldades financeiras. E qual é a Receita do Imposto sobre grandes fortunas? Por que o Governo não mostrou quanto procura e pode arrecadar com essa incidência? Porque não arrecada nada. Ele só vai criar um clima de intranquilidade, principalmente entre as pessoas de menor renda e menor patrimônio, porque aqueles que realmente têm grande patrimônios estão todos representados por fundações ocultas, por representações no exterior, por títulos ao portador que ainda vigoram.
>
> (...)
>
> Esse imposto é ultrapassado. Foi adotado na França, e foi retirado; foi adotado na Espanha, e foi abandonado. Não existe hoje nenhum país de peso que tenha mantido um imposto como esse. (Diário da Câmara dos Deputados, 16/02/91, p. 622)

Outro projeto relevante é o PLP nº 277/08,[273] apresentado pela Deputada Federal Luciana Genro (PSOL/RS) e pelos Deputados Chico Alencar (PSOL-RJ) e Ivan Valente, que inclusive foi destaque na plataforma de campanha de Genro no pleito presidencial de 2014[274].

Segundo o Projeto, o IGF teria como fato gerador a titularidade, em 1° de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a dois milhões de reais. Sendo contribuintes as

[272] BRASIL. Diário do Congresso Nacional, (Seção I). Câmara dos Deputados, fev. 1991. p. 622. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26FEV1991.pdf#page=20. Acesso em: 31 jan. 2023.

[273] Foram apensados ao PLP nº 277/08, os PLPs 26/2011, 48/2011, 62/2011, 130/2012, 2/2015, 6/2015, 10/2015, 11/2015, 281/2016, 294/2016, 302/2016, 324/2016 e 335/2016.

[274] LOPES, Elizabeth; ARAÚJO, Carla. Luciana defende imposto sobre grandes fortunas. Exame, ago. 2014. Disponível em: https://exame.com/brasil/luciana-defende-imposto-sobre-grandes-fortunas/. Acesso em: 31 jan. 2023.

pessoas físicas domiciliadas no Brasil, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, em relação ao patrimônio que tiver no país. O conceito de fortuna abarcaria o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, integrantes do patrimônio do contribuinte, excluídos os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de trezentos mil reais; os objetos de antiguidade, arte ou coleção; bem como outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica. Já na constância de sociedade conjugal, cada cônjuge seria tributado pela titularidade do patrimônio individual e, se houver, pela metade do valor do patrimônio comum.

A base de cálculo do IGF abarcaria o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto aquelas contraídas para a aquisição dos bens não compreendidos pelo conceito de fortuna. Tais bens seriam avaliados pela base de cálculo do imposto territorial ou predial, rural ou urbano, ou se situados no exterior, pelo custo de aquisição, quando imóveis, e pelo seu valor atualizado, em se tratando de créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial. Quanto aos demais bens, o valor seria determinado pelo custo de sua aquisição pelo contribuinte. O IGF teria incidência progressiva, segundo cinco classes distintas de valores patrimoniais, cujas alíquotas variariam entre 1% e 5%; 1% (de mais de dois milhões até cinco milhões de reais); 2% (de mais de cinco até dez milhões de reais); 3% (de mais dez até vinte milhões de reais); 4% (de mais de vinte até cinquenta milhões de reais); 5% (acima de cinquenta milhões de reais). O projeto prevê, ainda, uma classe inicial que será isenta de tributação.

Interessante destacar o trâmite do PLP nº 277/08 na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, na qual recebeu parecer favorável do Deputado João Dado (PMDB/SP), em 06/05/09, com apresentação de texto substitutivo com alguns aprimoramentos. No seu parecer o Relator elenca os argumentos contrários ao projeto (fuga de investidores para o exterior, complexidade e alto custo de fiscalização, desestímulo à poupança), com os quais não concorda[275], tendo em vista a capacidade de o IGF de contribuir para a distribuição da renda nacional e promover a justiça fiscal.

[275] BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 277, de 2008. Regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre grandes fortunas). Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=653530. Acesso em: 31 jan. 2023.

Contudo, o Parecer não chegou a ser votado, com sucessivas retiradas de pauta, e manobra para envio do tema à Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio, que não acatada por falta de pertinência temática. Ao final, transcorridas dez sessões sem votação na CFT, foi aprovado o requerimento apresentado pelo Deputado Geraldinho (PSOL-RS), nos termos de previsão regimental, com a remessa do texto para a CCJ.

Na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), coube ao Deputado Federal Régis de Oliveira (PSC-SP) a Relatoria. Em seu relatório[276], opinou pela constitucionalidade da proposta, destacando o contexto apontado pelo IBGE que no Brasil os 10% (dez por cento) mais ricos apropriam-se de 46,7% (quarenta e seis vírgula sete por cento) da renda sendo de 85 (oitenta e cinco) vezes a razão entre ricos e pobres, argumentando, que na sua visão:

> É justo que aquele indivíduo que encontrou na sociedade condições propícias para desenvolver sua atividade econômica e, consequentemente, enriquecer, contribua para que o Estado possa investir mais em saúde, educação, infra-estrutura, etc, para garantir a outros cidadãos melhores condições de vida.

Após aprovação unânime na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), está aguardando inclusão para votação no Plenário da Câmara dos Deputados desde 2012. A este projeto foram apensados a maioria dos PLP apresentados no curso da pandemia da COVID-19. Em 09/06/20, foi apresentado o Requerimento[277] n. 1490/2020, pela Deputada Fernanda Melchionna (PSOL/RS) requerendo a inclusão do PLP 277/2008 em pauta de votação, mas que ainda se encontra pendente de apreciação.

O caráter progressivo do IGF é uma das características dos projetos que buscam a sua instituição. Com exceção do Projeto de Lei do Senado Federal nº 128/2008, de autoria do Senador Paulo Paim (PT/RS) que prevê alíquota única de 1% (um por cento). Esse

[276] BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 277, de 2008. Regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre grandes fortunas). **Câmara dos Deputados**, 2008. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=760702&filename=PRL+1+CCJC+%3D%3E+PLP+277/2008. Acesso em: 31 jan. 2023.

[277] BRASIL. Requerimento nº 1.490, de 2020. Requer a inclusão do PLP 277/2008, que regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre grandes fortunas). **Câmara dos Deputados**, jun. 2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1902254. Acesso em: 31 jan. 2023.

projeto foi rejeitado na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado[278] e arquivado. O Relatório do Senador Antônio Carlos Júnior (DEM/BA) traz novamente os argumentos da ineficácia sobre a ineficácia do IGF[279]:

> Como dito na justificação, outros países adotam ou já adotaram o tributo. Contudo, seus resultados não foram satisfatórios. Como nos lembra o jurista Ives Gandra da Silva Martins (O imposto sobre grandes fortunas. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1697, 23 fev. 2008), as vantagens do tributo são duvidosas e, por isso mesmo, a esmagadora maioria dos países não o adotou. Os que o adotaram criaram tantas hipóteses de exclusão que, ao longo do tempo, deixou de ter qualquer relevância, pois o volume da arrecadação termina por não compensar o custo operacional de sua administração, fiscalização e cobrança. Em resumo: o IGF é um tributo rejeitado no mundo. Os maiores problemas envolvendo o IGF são as dificuldades administrativas para sua implementação e, de outro lado, a pequena arrecadação gerada. Com efeito, a identificação e a avaliação do patrimônio do contribuinte demandarão atividades administrativas complexas e de êxito discutível, sendo certo que existem vários bens de valor elevado, mas de fácil ocultação, a exemplo das obras de arte, jóias, etc.

A reação política contrária aos projetos que pretendem instituir o IGF é antiga e se mantém forte e atuante. O ex-Presidente Jair Bolsonaro era porta-voz dessa visão, tendo se manifestado mais de uma vez a respeito. Em agosto de 2021, declarou: "Alguém conhece algum empresário socialista? Algum empreendedor comunista? Alguns querem que eu taxe grandes fortunas no Brasil. É um crime agora ser rico no Brasil? A França há poucas décadas fez isso, e o capital foi para a Rússia".[280]

O ex-Presidente Jair Bolsonaro se referiu a um dos argumentos mais usados pelos opositores da instituição do Impostos sobre Grandes Fortunas de que essa modalidade de tributação faria os milionários saírem do país. E o exemplo trazido foi a busca da nacionalidade russa pelo ator francês Gerard Depardieu[281] em protesto pelo aumento das alíquotas *impôt de solidarité sur la fortune* (ISF) em 2013, com a criação de uma alíquota

---

[278] BRASIL. Parecer ?, de 2010. Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 128, de 2008 – Complementar, que institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências. **Senado Federal**, fev. 2010. https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3377610&ts=1630443619437&disposition=inline. Acesso em: 31 jan. 2023.

[279] Idem.

[280] TRISOTTO, Fernanda. Bolsonaro descarta imposto sobre fortunas: 'É um crime agora ser rico no Brasil?' **O Globo**, ago. 2021. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/bolsonaro-descarta-imposto-sobre-fortunas-um-crime-agora-ser-rico-no-brasil-25137505. Acesso em: 31 jan. 2023.

[281] AFP. Gérard Depardieu declara renda na Rússia para pagar menos imposto. **G1**, mai. 2014.Disponível em: https://g1.globo.com/pop-arte/cinema/noticia/2014/05/gerard-depardieu-declara-renda-na-russia-para-pagar-menos-imposto.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

temporária do imposto de renda 75%, por dois anos, para rendimentos acima de um milhão de euros[282].

Já o empresário Flávio Rocha, dono da rede de Lojas Riachuelo, externou uma visão que é comum a parcela relevante do empresariado sobre a taxação das grandes fortunas[283]:

> Nós queremos lutar contra a desigualdade ou contra a pobreza? Esse imposto consegue reduzir a desigualdade, mas pela via não inteligente: expulsando ou empobrecendo os ricos. O que se quer é enriquecer os pobres. Esse é um imposto que diminui a desigualdade, mas achatando a pirâmide, ou seja, empobrecendo os ricos.

Todo esse contexto tem levado a paralisia do Congresso Nacional na análise dos projetos que visam implementar o Imposto sobre Grandes Fortunas. A respeito de qual o motivo para essa total omissão legislativa, o Professor de Direito Tributário Hugo de Brito, já afirmava sem meias palavras em seu clássico Curso de Direito Tributário:

> O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem. (MACHADO, 1995, p. 252)

Outra tentativa de quebrar o bloqueio legislativo à instituição do Congresso Nacional a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas foi a proposta trazida no bojo do Projeto de Emenda Constitucional nº 41[284], que trazia a primeira proposta de reforma tributária apresentada no primeiro mandato presidencial do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva ao Congresso Nacional em 30/04/03 e que, entre outras, propunha a alteração do artigo 153 da Constituição de forma que o IGF pudesse ser instituído por lei ordinária, o que viabilizaria a sua introdução no sistema tributário por medida provisória.

---

[282] BRASIL. Estudo n 463, de 2015. Referente à STC nº 2015-00903, da Senadora GLEISI HOFFMANN, que requer estudo acerca do imposto sobre grandes fortunas. **Senado Federal**, Consultoria Legislativa, mar. 2015. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

[283] PODER360. Taxar fortunas reduz desigualdade, mas ricos deixarão o Brasil, diz Flávio Rocha. Poder360, jul. 2021. Disponível em: https://www.poder360.com.br/economia/taxar-fortunas-reduz-desigualdade-mas-ricos-deixarao-brasil-diz-flavio-rocha/. Acesso em: 31 jan. 2023.

[284] BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Câmara dos Deputados, [s.d.]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816. Acesso em: 31 jan. 2023.

No Parecer favorável apresentado na CCJ[285], pelo Senador Osmar Serraglio, esse aspecto foi destacado: "O imposto sobre grandes fortunas (IGF), de competência da União, ganharia condições de maior agilidade normativa com a supressão proposta, no art. 153, VII, da menção expressa à exigência de lei complementar. " (Diário da Câmara dos Deputados, 03/06/03, p. 24791)

Contudo, na tramitação na Comissão Especial bicameral instituída para análise da PEC nº 41/03 foram apresentadas 466 (quatrocentas e sessenta e seis emendas) emendas de parlamentares, sendo que 2 (duas) para excluir a proposta de alteração do artigo 153, sendo uma apresentada pelo Deputado Francisco Dornelles (PP/RJ) notório opositor do IGF, e 1 (uma) vedando a instituição do IGF por medida provisória. No seu texto substitutivo, o Deputado Federal Virgílio Guimarães (PT/MG) no contexto das duras negociações no Congresso Nacional que viabilizaram a promulgação da Emenda Constitucional nº 42/03, cedeu nessa parte[286]:

> O mesmo tratamento não é necessário no caso do imposto sobre grandes fortunas – IGF, porquanto o imposto pertence à esfera de competência da União, sendo suficiente lei ordinária para instituí-lo, sem prejuízo, evidentemente, da subordinação implícita às regras gerais da lei complementar tributária, como impõe o art. 146 da CF. Não procedem, a nosso ver, as objeções, que respeitamos, a esse tratamento. Não obstante, por deferência a ilustres objetantes, que se exprimiram em numerosas emendas, suprimirei, em meu substitutivo, 111 a facilidade preconizada pela PEC 41, ficando ratificada a exigência vigente de lei complementar para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Não vejo mal algum na exigência prudente da lei complementar, que reforça a proteção ao contribuinte, e entendo que a falta de vontade política de implementar aquele imposto não deve disfarçar-se sob a alegação de supostas dificuldades procedimentais legislativas.

Não vislumbrando como superar os obstáculos políticos para conseguir que algum dos projetos fosse levado a Plenário para apreciação e votação em uma das casas do Congresso Nacional, o então Governador do Estado do Maranhão, Flávio Dino (na época filiado ao PCdoB), ajuizou em março de 2015, ação direta de inconstitucionalidade por omissão, munida de pedido de cautelar e fundamentada arguindo a inércia do Congresso Nacional em editar a legislação instituidora do Imposto sobre Grandes Fortunas. Na

[285] BRASIL. Diário da Câmara dos Deputados. **Câmara dos Deputados**, jun. 2003. p. 24791. Disponível em:http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD09NOV1995.pdf#page=148.http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD03JUN2003.pdf#page=419. Acesso em: 31 jan. 2023.

[286] BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n 41-A, de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=155830&filename=PRL+1+PEC04103+%3D%3E+PEC+41/2003. Acesso em: 31 jan. 2023.

inicial da ação, o Governador arguiu que a omissão do Congresso Nacional em exercer a determinação constitucional de exercer a competência tributária vem trazendo prejuízos ao Estado do Maranhão bem como à toda a sociedade brasileira. E apesar dos valores vinculados à taxação sobre fortunas sejam direcionados à União, e não para os Estados Federados, é inegável que estes são prejudicados, pela redução dos repasses constitucionais, tendo em vista a sua potencialidade.

Contudo, o Pleno do STF, nos termos do voto do Ministro Relator Alexandre de Moraes decidiu que não teria sido demonstrada a existência de pertinência temática, uma vez que o Autor não teria demonstrado suficientemente o vínculo do Estado do Maranhão com o requerimento de instituição de um tributo federal. Segundo o Relator, a Constituição não determina repartição obrigatória das receitas eventualmente auferidas com a arrecadação do IGF entre a União e os Estados.[287]

O Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), por sua vez, ajuizou, em 02 de outubro de 2019, a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55, também perante o Supremo Tribunal Federal, na qual requereu[288]:

> 14.- Com base nos fundamentos que vêm de ser expostos, o Autor PEDE a essa Corte Suprema que declare a omissão inconstitucional do Congresso Nacional em instituir o imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar, conforme o disposto no art. 153, inciso VII da Constituição Federal, especificando que tal lei deve obedecer à tramitação com prioridade, na forma do determinado no art. 151, inciso II, alínea b do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

Em 17/06/21, o Ministro Relator Marco Aurélio Mello incluiu a ADO na pauta do Plenário Virtual do Pleno do STF tendo depositado o seu voto julgando procedente o pedido e declarando estar o Congresso Nacional omisso na elaboração da lei demandada pelo artigo 153, VII da Constituição Federal, mesmo já passados 31 (trinta um) anos. Em seu voto o Ministro destacou o contexto pandêmico e que o IGF é um imposto não regressivo, capaz de promover a justiça social e a moralização das fortunas, além de

[287] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão/DF. Agravo Regimental em Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. Extinção do Processo sem Resolução de Mérito. Suposta omissão legislativa na implementação de imposto de competência da União. Governador do Estado do Maranhão. Ilegitimidade ativa. Ausência de pertinência temática. Precedentes. Desprovimento so Agravo Regimental. Relator: Min. Alexandre de Moraes, 16 de abril de 2018. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4733958. Acesso em: 31 jan. 2023.

[288] PSOL. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. Conjur, outubro, 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/psol-fortunas.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

observar os princípios informadores do sistema tributário nacional, em especial o da capacidade contributiva[289].

Ainda no curso do prazo dos demais Ministros depositarem os seus votos, o Ministro Gilmar Mendes apresentou destaque, retirando a ADO da pauta do Plenário Virtual. Com a aposentadoria do Ministro Marco Aurélio Mello, a ação foi repassada ao seu sucessor Ministro André Mendonça e no momento não há previsão de seu retorno à pauta de julgamento da Corte.

Apesar da Constituição Federal trazer a competência para a União Federal instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, o que poderia tornar o sistema tributário nacional mais progressivo, podendo reduzir a concentração da carga tributária sobre o consumo, é visível o bloqueio no Congresso Nacional na avaliação e deliberação dos projetos que pretendem instituir essa modalidade de tributação. As forças políticas e os interesses econômicos contrários à taxação dos grandes patrimônios se utilizam da estratégia de bloquear o trâmite legislativo, impedindo a inclusão em pauta de votação dos projetos, ao mesmo tempo que estigmatizam o tema, bombardeando os parlamentares e a sociedade com argumentos contrários e alarmantes, que vinculam a taxação dos altos rendimentos à fuga de investidos e dos milionários do país. O que acabou tornando o tema um verdadeiro tabu tributário.

Marciano Seabra de Godoi demonstra com propriedade a falácia do argumento largamente disseminado na sociedade brasileira de que a carga tributária seria excessivamente alta e que o contribuinte nacional pagaria imposto demais. Na realidade, não existe essa figura do "contribuinte brasileiro" que possa ser classificado de forma uniforme como sendo muito ou pouco onerado. O que ocorre são tratamentos diversos para as diferentes classes sociais e segmentos econômicos, havendo para determinadas categorias de contribuintes um sistema tributário "ótimo", "um dos melhores do mundo", no que se refere ao tratamento tributário privilegiado. Para essa categoria, no que se refere ao interesse individual ou setorial, é importante a manutenção do atual sistema. Sendo que para essa perenização se utilizam do seu poder político e econômico para influir ou mesmo definir no âmbito dos Poderes Legislativo e Executivo a sua preservação, via o bloqueio de medidas e propostas que visem a alteração sistêmica, principalmente quando visem a tributação vinculada à capacidade contributiva e à progressividade (GODOI, 2022.)

[289] AÇÃO Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº55/DF: voto. Conjur, [s.d.]. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/mam-fortunas.pdf.

Godoi apresenta exemplos relevantes em que determinados contribuintes gozam de cenários "ótimos" de tributação, dissociados dos pressupostos da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Primeiro exemplo, o das empresas que exploram a atividade de aluguel ou locação de equipamentos e máquinas pesadas que por força de uma já antiga decisão do Supremo Tribunal Federal (RE 116.121[290]), não recolhem nenhum imposto sobre especificamente a sua atividade, seja o ICMS ou o ISS. Situação que poderia ter sido resolvida pelo legislador, mas para a qual o Congresso Nacional nunca demonstrou vontade política, mesmo quando alterou a legislação do ISS com a edição da Lei Complementar n. 116/03. Outro cenário indicado como de tributação privilegiada é das sociedades de advogados, que recolhem o ISS não sobre a sua receita de serviços e sim sobre um valor fixo mensal por profissional (normalmente em patamar baixo), por força de uma previsão normativa de 1968[291], e que têm o seu lucro taxado pelo regime presumido, com uma base de 32% da sua receita bruta, mesmo que a sua margem seja bastante superior (realidade de presumível ocorrência em várias bancas, principalmente as maiores e mais rentáveis). E no momento da distribuição dos lucros para os seus sócios, não haverá tributação, tendo em vista a isenção prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/95. Como destaca Godoi, a legislação pós Constituição alterou drasticamente a sistemática de tributação, havendo um tratamento totalmente diferente dos lucros dos profissionais liberais que são sócios de sociedades profissionais e a tributação dos trabalhadores assalariados, como os primeiros gozando de uma tributação extremamente favorecida e benigna. Outros exemplos de tratamentos privilegiados são facilmente identificados no sistema tributário brasileiro, como a não tributação pelo IPVA da propriedade de aviões, helicópteros, lanchas e iates, e a não incidência do ITCD sobre a herança de bens localizados no exterior. Mas esse tipo de análise, feita por Marciano Godoi, não é a pauta normal de perquirição a que se dedicam os estudiosos do Direito Tributário no Brasil (GODOI, 2022).

[290] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário/SP. Tributo - Figurino Constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto Sobre Serviços - Contrato de Locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. Relator: Min. Octavio Gallotti, 25 de maio de 2018. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1474346. Acesso em: 31 jan. 2023.

[291] Art. 9.º do Decreto-lei n.º 406/68.

5.3 - A opção pela tributação via contribuições sociais em detrimento da tributação progressiva da renda.

A Constituição Federal dotou a União Federal da competência para instituir a tributação da renda com bases nos parâmetros da generalidade, universalidade e, principalmente, progressividade (artigo 153, § 3º). O Imposto sobre produtos Industrializados teve a sua competência vinculada ao princípio da seletividade, de forma a incidir menos sobre os produtos essenciais e mais sobre os produtos supérfluos e aqueles que se considere pertinente desestimular o consumo, caso daqueles que não são saudáveis, exemplo do cigarro, (artigo 153, § 3º). O Imposto sobre a Propriedade Rural também teve a sua competência vinculada à uma função extrafiscal, com a determinação de que as suas alíquotas fossem fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (artigo 153, § 4º, na redação original).

Ao mesmo tempo, o constituinte determinou que parte substancial da arrecadação federal com Imposto de renda, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sejam repassados a Estados, Municípios e ao Distrito Federal, via os Fundos Constitucionais de Repasse, nos termos dos seus artigos 157, 158 e 159.

A Constituição Federal instituiu três Fundos de Participação aos quais são destinados 50% (cinquenta por cento) da arrecadação da União Federal com o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): o Fundo de participação dos Estados e do Distrito Federal, o Fundo de Participação dos Municípios e o Fundo de Participação para programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

A dinâmica de repartição indireta de receita tributária vem sendo alterada desde a promulgação da Constituição Federal, mas no sistema que vigora atualmente, 21,5% (vinte um e meio por cento) das receitas do IR e IPI é destinada ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal¸ 25,5% (vinte e cinco e meio por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios e 3% (três por cento) ao Fundo de Participação para investimentos no setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Com a repartição de 50% (cinquenta por cento) da arrecadação do Imposto de Renda e a determinação constitucional de que se ampliasse a sua base de incidência (generalidade e universalidade) e se adotasse o sistema progressivo de tributação, caberia

ao legislador infraconstitucional avançar o sistema tributário nacional para um contexto de maior participação da tributação da renda do total da arrecadação. Se considerar o caráter valorativo do texto constitucional, que formata um projeto de sociedade, a Constituição de 1988 determinou a construção de um sistema tributário centrado na pessoalidade e na capacidade contributiva (artigo 145, § 1º).

Por outro lado, ao vincular a arrecadação das contribuições sociais previstas no seu artigo 195 ao financiamento da seguridade social, que abrange os dispêndios necessários a assegurar os direitos pertinentes à saúde, previdência e assistência social, a Constituição Federal desenhou um sistema de arrecadação e de gastos vinculados e não vinculados que se pretendeu equilibrado, tendo em vista a ampliação do conceito de seguridade social (englobando saúde, previdência e assistência social) em face ao mais restrito de proteção social e da instituição do piso do salário-mínimo para os benefícios sociais, entre outros, a serem custeados pela União Federal. Pode-se, por essa perspectiva, avaliar que um dos objetivos do texto constitucional foi o direcionamento dos futuros governos e legislativos federais a avançarem na tributação progressiva da renda e, em menor escala, na tributação do patrimônio (via ITR e o incentivo aos municípios na tributação progressiva da propriedade urbana).

Esse contexto não passou desapercebido nos debates na Assembleia Nacional Constituinte, conforme destaca Melina Lukic no seu livro "Reforma Tributária no Brasil" (LUKIC, 2014). Ao contextualizar os debates na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças cujos relatores foram os Deputados José Serra (PSDB/SP) e Francisco Dornelles (PP/RJ), a Autora explicitou as críticas de Deputados Constituintes como Virgílio Guimarães (PT/MG) de que o "Sistema Tributário proposto continua regressivo e conservador" e César Maia (PDT/RJ) de que "nesta Comissão, infelizmente, o cidadão, o contribuinte, não está presente". Em resposta às críticas, o Deputado José Serra argumentou que a solução para a regressividade do imposto de renda dependia da legislação complementar e ordinária e não da Constituição, já que na sua visão "todas as medidas a serem tomadas nesse aspecto envolvem, portanto, legislação ordinária e complementar. (...) O problema é que não temos como fazê-la a nível de Constituição. " (LUKIC, 2014, p. 182-183).

O paradoxal, entretanto, é que apesar das afirmações do Deputado constituinte José Serra, foram exatamente através de políticas de ajuste econômico de caráter neoliberal implementadas, principalmente, nos dois mandatos do Presidente Fernando Henrique Cardoso, do seu partido (PSDB) e do qual foi Ministro e membro ativo, que a

política tributária assumiu outra linha, direcionando o sistema tributário nacional; o que em grande medida se manteve nos posteriores governos do Partido dos Trabalhadores.

As políticas econômicas neoliberais implementadas, principalmente no período de 1994 a 2002, tiveram forte orientação de redução da tributação sobre o grande capital e de regressividade na tributação da renda da pessoa física. A opção preferencial foi de centrar a tributação sobre o consumo e nas contribuições previdenciárias e sociais, o que é mais confortável por ser menos visível para a maioria da população, que não enxerga o aumento da carga tributária e não consegue identificar que suporta uma parcela maior do esforço de financiamento dos gastos públicos se comparados com os mais ricos. Nesse sentido:

> Vejamos as benesses para o "andar de cima", já no início do primeiro governo FHC: redução da alíquota do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas –IRPJ, das instituições financeiras, de 25% para 15%; redução do adicional do IRPJ de 12% e 18% para 10%; redução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, de 30% para 8%, posteriormente elevada para 9%; redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL ao permitir a dedução dos juros sobre capital próprio; isenção do imposto de renda sobre remessa de lucros e dividendos ao exterior, dentre outros. Além disso, a liberalização financeira internacional abriu novas oportunidades para a fuga de capitais e evasão fiscal por parte das elites, acentuando a desigualdade (GONDIM; LETTIERI, 2014, p. 64-65).

A aprovação da Emenda Constitucional nº 1, de 1º de março de 1994[292], trouxe a autorização para que o governo federal utilizasse livremente 20% (vinte por cento) de todos os tributos federais vinculados pela Constituição ou por a fundos ou despesas. Posteriormente esse mecanismo foi instituído via a chamada Desvinculação das Receitas da União (DRU), que vem sendo reiteradamente prorrogada[293]. Atualmente vige com base na Emenda Constitucional nº 93, de 08 de setembro de 2016, que desvincula 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais até 31 de dezembro de 2023.

---

[292] BRASIL. Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01 de março de 1994. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, 02 mar. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/ecr/ecr1.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

[293] A Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, inseriu ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88 os artigos 71, 72 e 73, para criar o Fundo Social de Emergência (FSE) que teria vigência de dois anos (1994 e 1995. A Emenda Constitucional nº 10, de 04 de março de 1996, alterou a denominação para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), com vigência até 1997. Sem solução de continuidade, vieram a EC nº 17/97, com a prorrogação até 31/11/99, a EC nº 27/00, que instituiu a Desvinculação das Receitas da União (DRU), que vem sendo sucessivamente prorrogada pelo Congresso Nacional com a aprovação das Emendas Constitucionais nos 42/2003, 56/2007, 68/2011 e 93/2016.

A política tributária da União Federal, pós Constituição Federal, é marcada pelo esforço de aumento de arrecadação, centrado nas contribuições sociais, previdenciárias e de intervenção no domínio econômico e na alteração constitucional que lhe permitiu utilizar livremente parcela relevante dos valores arrecadados, quebrando a vinculação determinada pelo constituinte originário. No período entre 1994 a 2002, a carga tributária brasileira teve o salto de 24% (vinte e quatro por cento) para 34% (trinta e quarto por cento) do Produto Interno Bruto (PIB). O aumento da parcela das contribuições na arrecadação foi ainda mais exponencial, passando de 11% (onze por cento), para 49% (quarenta e nove por cento). Com essa estratégia, o Poder Executivo Federal conseguiu expandir a sua base tributária e, ao mesmo tempo, ampliar a sua discricionariedade e reduziu a autonomia fiscal de Estados e Municípios (MELO, 2005).

Nos debates no Plenário da Câmara dos Deputados quando da votação da Emenda Constitucional nº 27/00, em 09 de dezembro de 1999, o Deputado Federal Aloiso Mercadante (PT/SP) pela oposição, destacou:[294]

> Na realidade, desde que assumiu a coordenação da equipe econômica do Governo em 1994, Fernando Henrique Cardoso fez sua reforma tributária ao criar novos tributos, como o aumento da COFINS, do PIS/PASEP, especialmente a CPMF, impostos cumulativos que hoje penalizam as exportações, comprometem a meta cambial do País, impedem o investimento na produção e o emprego, mas tinham um sentido, porque eram impostos de grande arrecadação tributária e, principalmente, seriam concentrados na União, não seriam repassados aos Estados e Municípios.
>
> (...)
>
> Está na hora de mostrarmos ao Brasil que há um novo caminho, o caminho do crescimento, do emprego, da produção: é dizer "não" ao Fundo de Estabilização Fiscal e "sim" à reforma tributária. Só existe a reforma tributária porque este Congresso Nacional foi firme na sua definição. As pressões do Executivo são imensas, porque ele já fez a sua reforma: já a fez com a CPMF, com os impostos cumulativos do PIS, Pasep, Cofins; já a fez com o Fundo de Estabilização Fiscal. (Diário da Câmara dos Deputados, 09/12/99, p. 60810)

Em favor dos interesses do Governo Federal, o Deputado Federal Pauderney Avelino (PFL/AM) defendeu a aprovação da Desvinculação das Receitas da União com base nas necessidades do ajuste fiscal:

[294] BRASIL. Proposta de emenda à Constituição nº 85-B, de 1999. **Diário do Congresso Nacional**, Câmara dos Deputados, dez. 1999. p. 60794. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD09DEZ1999.pdf#page=116

> Entendemos que a estabilidade econômica que vige em nosso Pais trouxe inúmeros benefícios e alguns problemas, que, é claro, estão sendo corrigidos. E o Congresso Nacional tem o dever histórico de encaminhar favoravelmente ao Fundo de Estabilização Fiscal, a fim de que o Poder Executivo possa suprir as lacunas existentes. essencial que o ajuste fiscal permaneça. Não podemos conviver com o caos de nossas contas públicas. O equilíbrio é fundamental. (Diário da Câmara dos Deputados, 09/12/99, p. 60812)

Nas discussões ocorridas entre os parlamentares, nos quais temas como pacto federativo, necessidade de se manter os gastos sociais e previdenciários, investimentos em saúde e educação e propostas de reforma tributária foram abordados, não há efetivo debate sobre o perfil do sistema tributário que vinha sendo construído após a Constituição Federal de 1988 e a alternativa de se modificar a opção pela concentração da carga tributária sobre o consumo e as contribuições sociais em detrimento de uma tributação mais progressiva sobre a renda e mais efetiva sobre o patrimônio.

Apesar da crítica ferrenha do Partido dos Trabalhadores à DRU, quando da sua proposição no Governo de Fernando Henrique Cardoso, o mecanismo foi absorvido e defendido nos dois primeiros mandatos de Luis Inácio Lula da Silva e nas presidências de Dilma Rousseff. Na Justificativa à Proposta de Emenda nº 50/07 que propôs a sua prorrogação de 2007 a 2011, o Poder Executivo consignou[295]:

> Neste contexto, a DRU tem sido imprescindível enquanto instrumento de racionalização da gestão orçamentária, respondendo, nos últimos anos, por cerca de 58% do total dos recursos livres da União. É importante ressaltar que a existência da DRU não tem impedido a expansão de programas sociais prioritários, a exemplo do bolsa-família e da ampliação das dotações destinadas à educação, que deverá prosseguir nos próximos anos com o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação - FUNDEB. Ao contrário, a DRU tem permitido à administração pública estabelecer prioridades e alocar recursos para o atendimento dessas prioridades.
>
> É por estes motivos, ou seja, pela importância da DRU na constituição dos recursos livres do orçamento federal e pela necessidade de manter um grau mínimo de autonomia na definição de prioridades e na gestão orçamentária que estamos propondo a prorrogação da sua vigência até

[295] BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 50, de 2007. Altera o art. 76 e acrescenta o art. 95 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, prorrogando a vigência da desvinculação de arrecadação da União e da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. Câmara dos Deputados, abr. 2007. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=453973&filename=Tramitacao-PEC+50/2007. Acesso em: 31 jan. 2023.

> dezembro de 2011. É por razões semelhantes - a necessidade de manter a estabilidade fiscal e macroeconômica - que propomos a prorrogação da CPMF pelos próximos quatro anos.

Nos dois primeiros mandatos do Presidente Luis Inácio Lula da Silva, inclusive, houve uma importante alteração na tributação sobre a receita bruta das empresas, pelas Contribuições ao PIS e à COFINS, com a introdução da sistemática não-cumulativa (valor adicionado)[296], que implicou na prática em aumento de arrecadação, já que a possibilidade de tomada de créditos não foi suficiente para fazer frente ao aumento da alíquota agregada do sistema cumulativo de 3,65% (três vírgula sessenta e cinco por cento) para 9,25% (nove vírgula vinte e cinco por cento). Ao mesmo tempo que foram instituídos diversos regimes especiais com isenção e suspensão da tributação do PIS e da COFINS, para setores produtivos considerados estratégicos, caso do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto – Lei nº 11.033/04), Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (Repes, Lei nº 11.196/05), Regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras (Recap, Lei nº 11.196/05), Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi – Lei nº 11.488/07).

Onofre Batista e Marina Marinho argumentam, com propriedade, que o mecanismo da desvinculação das receitas da União implica em uma forma do governo central "contornar' o sistema tributário nacional e o próprio pacto federativo. Na visão dos autores, ao aumentar a arrecadação federal com as contribuições sociais e desvincular parte dessa receita, a União Federal criou um tipo de "sistema tributário paralelo", destacando que em 2016, a arrecadação com o PIS e a COFINS correspondeu a 4,16% (quatro vírgula dezesseis por cento) do PIB brasileiro e o total arrecadado com as contribuições foi de 11,16% (onze vírgula dezesseis por cento) do PIB. Contexto, que implica em fraude ao Sistema Constitucional Tributário e contorno ao pacto federativo. O que implica que a "CFRB, assim, sob o ponto de vista tributário e financeiro, é ofendida em sua arquitetura basilar e o princípio federativo sofre ofensa oblíqua. " (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2018).

Segundo os dados do Tesouro Nacional sobre a Carga Tributária brasileira em

[296] A sistemática não-cumulativa foi instituída para a Contribuição ao PIS pela Lei nº 10.637/02 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/03.

2021[297], ela correspondeu a 33,9% (trinta e três vírgula nove por cento) do produto interno bruto. Desse total, a tributação sobre a renda, lucros e ganho de capital correspondeu a 6,72% (seis vírgula setenta e dois por cento), já as Contribuições Sociais (incluindo a Contribuição Sobre o Lucro) e as Contribuições Previdenciárias corresponderam a 13,35% (treze vírgula trinta e cinco por cento). A tributação sobre o patrimônio, considerando a arrecadação das três esferas tributantes, correspondeu a apenas 1,65% (um vírgula sessenta por cento).

A opção governamental de concentrar o aumento da arrecadação tributária, necessária para fazer frente à nova realidade pós Constituição, principalmente nas contribuições sociais, vem sendo destacada por estudiosos, como Rodrigo Orair, Sérgio Gobetti, Ésio Leal e Wesley Silva:

> As reformas promovidas pela CF/1988 restringiram os recursos disponíveis para a União, via limitação das suas bases tributáveis e ampliação dos montantes de recursos repartidos com os governos subnacionais. O mecanismo encontrado para equacionar este descompasso e reverter o processo de descentralização tributária foi pelo recurso às contribuições sociais, não compartilhadas com governos subnacionais e vinculadas às despesas de seguridade social, e consequente ampliação da carga tributária [...] As onerações das contribuições sociais mantêm-se como alvo preferencial dos administradores tributários em virtude de suas características extraordinárias – não compartilhadas com estados e municípios, não submetidas aos princípios da anualidade e não cumulatividade e mais facilidades administrativa e de aprovação – e da instituição de instrumentos de desvinculação parcial das suas receitas (ORAIR et al., 2013, p.36).

Em texto mais recente, a respeito da necessária reforma do sistema tributário brasileiro, Rodrigo Orair e Sergio Gobetti destacam como a tributação da renda foi reestruturada na década de 1990, com a restrição da sua natureza progressiva e do seu potencial arrecadatório. O que se explica pelos enormes obstáculos que os instrumentos que viabilizam o acréscimo da progressividade da tributação da renda dos mais ricos sofrem nos âmbitos políticos, legislativos e judiciais. Mas como o Estado brasileiro tinha que resolver o desafio do financiamento, a solução foi buscar o aumento da arrecadação em tributos "menos visíveis" notadamente as contribuições sobre a folha de pagamento e sobre a receita bruta das empresas (ORAIR; GOBETTI, 2019, p. 11).

[297] SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL. Estimativa da carga tributária bruta do governo geral: 2021. **Tesouro Nacional**, abril, 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 31 jan. 2023.

Orair e Gobetti trazem a lume o tema da ilusão fiscal que pode ser conceituado como o fenômeno do recolhimento dos tributos sem que os contribuintes consigam dimensionar a proporção da sua contribuição aos cofres públicos e a respectiva vinculação com a custeio e disponibilização dos serviços prestados pelo Estado (D'ARAÚJO, 2002, p. 13). Essa falsa percepção social da atividade tributária-financeira do Estado é manipulada estrategicamente pelos governantes, de forma a diminuir a resistência dos contribuintes não só ao tamanho da carga tributária, mas principalmente à divisão da contribuição dos diversos estratos sociais ao financiamento da atividade estatal.

No contexto do foco da doutrina tributária brasileira dominante no estudo dogmático-normativo, o tema da educação tributária é negligenciado. Da mesma forma como não há uma preocupação institucional das autoridades tributárias de investimento em políticas públicas amplas e consistentes de informação e educação da população sobre a tributação, a sua vinculação os direitos e deveres de cidadania e ao financiamento das políticas públicas. Esse importante aspecto do Direito Tributário foi destacado por Marciano Godoi e Elisângela Rezende em artigo no qual demonstram que a maioria dos países de médio e alto desenvolvimento econômico-social possuem ações institucionais voltadas à educação fiscal dos seus cidadãos, executadas preponderantemente pelas suas administrações tributárias. A educação tributária permite a conscientização dos cidadãos, que criam consciência crítica a respeito da atividade tributária do Estado, tanto com relação aos seus deveres enquanto contribuintes, mas também quanto aos seus direitos, exigindo das autoridades (legisladores, governantes, autoridades fiscais), o cumprimento da legislação tributária e dos objetivos constitucionais que informam a tributação. A doutrina brasileira, destacam os autores, deve se atentar para a correlação entre a justiça tributária e a educação tributária (GODOI; REZENDE, 2021)

O aspecto da *tax ilusions* (ilusão fiscal) é relevante no desenho da política tributária brasileira e ainda não é estudado, na ciência política e na doutrina tributária brasileira com a profundidade que demanda e merece. No contexto de que a escolha racional é, se não predominante, ao menos um dos principais fatores que direciona a atividade dos legisladores, a construção do sistema tributário com base na tributação sobre o consumo e nas contribuições sociais é logicamente explicável. Isso sem desconsiderar outros fatores, como a prevalência dos interesses arrecadatórios e imediatistas dos governos executivos, a vinculação da política macroeconômica brasileira à cartilha neoliberal e a predominância dos interesses do grande capital e das elites sociais. Mas é fato que ao se "esconder" a tributação no custo de mercadorias e serviços, tornando menos

transparente o seu caráter regressivo, a classe política aliena a maioria da população do debate sobre o sistema tributário nacional, contribuindo para um déficit democrático e de cidadania.

A opção política dos Governos e dos legisladores federais de estruturarem o sistema tributário nacional após a promulgação da Constituição Federal de 1988 privilegiando a incidência sobre o consumo e aumentando a relevância das contribuições sociais em detrimento da tributação progressiva da renda, utilizando-se do mecanismo da desvinculação das receitas da União, constitui claro bloqueio ao projeto constitucional. A Constituição Federal trouxe o desenho e os mecanismos para a instituição de um sistema tributário progressivo e mais moderno, que poderia estar, atualmente, mais próximo do que são os sistemas dos países mais avançados da OCDE, contudo, a realidade política do país impediu que esse avanço se consolidasse.

5.4 - O bloqueio para uma tributação progressiva e mais consistente sobre herança.

Um outro bloqueio à plena efetivação do Sistema Constitucional Tributário está na implementação da progressividade na tributação da tributação da transferência patrimonial por herança.

A Constituição Federal de 1988 outorgou a competência tributária ativa para Estados e o Distrito Federal instituírem imposto sobre a "transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos", nos termos do inciso I do seu artigo 155[298].

Por outro lado, a competência tributária outorgada não foi plena tendo em vista: a) que cabe ao Senado Federal determinar a alíquota máxima do imposto, mas não a alíquota mínima, que ficará a cargo de cada Estado definir[299]; b) deverá lei complementar disciplinar a incidência nas hipóteses em que doador tiver domicilio ou residência no exterior e se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior[300].

[298] "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)"

[299] Art. 155, inciso IV.

[300] Art. 155, inciso III, "a" e "b".

Apesar de a Resolução do Senado Federal nº 09/92[301] prever a alíquota máxima de 8% (oito por cento) para o ITCMD, durante muito tempo a média nacional de tributação da herança ficou em torno de 4% (quatro por cento), com poucos Estados aplicando alíquotas progressivas e o patamar máximo autorizado. Somente após o julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045/RS[302], em 06/02/13, quando o Plenário do Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que "É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação", e principalmente com a crise fiscal dos Estados se agravando a partir de 2015, houve a aprovação de alterações legislativas em diversos Estados introduzindo a tributação progressiva sobre a transmissão patrimonial por herança, com alíquotas máximas de 7% (sete) e na maioria das vezes (8%). A partir de 2015, houve a alteração da tributação do ITCMD em quinze Estados da Federação (RJ, PE, CE, MA, PB, RN, AL, SE, RS, GO, MT, MS, TO, AP).

Cenário atual da cobrança do Imposto sobre Herança[303]. Alíquota de 2% (dois por cento): Amazonas[304]; Alíquota de 3% (três por cento): Rio Grande do Norte[305]; Alíquota

[301] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Resolução nº 9, de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso l, e § 1°, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Diário Oficial da União - Seção 1, 6 mai. 1992. p. 5626. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html Acesso em 27/08/2022.

[302] RE 562045 / RS - Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI - Redator(a) do acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA - Julgamento: 06/02/2013 - DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013

[303] Apesar da relevância da análise em termos de alíquota ou alíquota máxima aplicável, a avaliação em termos de incidência efetiva não pode ser feita exclusivamente com base nesse critério. Os regimes de tributação variam muito entre os Estados. Existe grande variação das faixas de valores a partir dos quais se aplicam as alíquotas máximas, partindo de um valor baixo de 150 mil reais em Santa Catarina e Ceará, até faixa muito altas, acima de 2 milhões reais em Estados como Tocantins, Mato Grosso, Distrito Federal e Rio Grande do Norte. Os regimes de isenção também são os mais diversos. A maioria dos Estados isentam a transmissão por herança até certo valor. De zero ou inferior a 50 mil reais na maioria, mas em alguns existem limites de isenção entre 100 mil a 200 mil reais, caso de Bahia, Distrito Federal e Mato Grosso. São Paulo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Acre e Alagoas isentam certos valores, ou aplicam uma alíquota menor, para doações em vida, o que acaba por incentivar o planejamento tributário das sucessões. (CARVALHO JR, 2018)

[304] AMAZONAS. Secretária de Estado de Fazenda. Lei Complementar n 19, de 29 de dezembro de 1997. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Diário Oficial do Estado de 29 dez. 1997, Poder Executivo, p. 1. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm. Acesso em 27/08/2022.

[305] RIO GRANE DO NORTE. Impostos: ITCD. Secretária de Tributação, [s.d.]. Disponível em: https://portal.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/impostos/gerados/itcd_aliquota.asp Acesso em 27/08/2022.

de 4% (quatro por cento): São Paulo[306], Espírito Santo[307], Paraná[308], Pará[309], Acre[310], Amapá[311], Alagoas[312]; Alíquota de 5% (cinco por cento): Minas Gerais[313]; Alíquota de 6% (seis por cento): Mato Grosso do Sul[314]; Alíquotas progressivas com alíquota máxima de 4% (quatro por cento): Rondônia[315]; Alíquotas progressivas com alíquota máxima de 6% (seis por cento): Piauí[316]; Alíquotas progressivas com alíquota máxima de 7% (sete por cento): Maranhão[317] ; Alíquotas progressivas com alíquota máxima de 8% (oito por

[306]SÃO PAULO (Estado). Alíquota. **Secretária da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/itcmd/Paginas/Al%C3%ADquota.aspx#:~:text=A%20al%C3%ADquota%20%C3%BAnica%20%C3%A9%20de,valor%20da%20base%20de%20c%C3%A1lculo.

[307]ESPIRITO SANTO. ITCMD. **Secretária da Fazenda**, 2003c. Disponível em: https://internet.sefaz.es.gov.br/faleconosco/index.php?carregar=781#:~:text=A%20al%C3%ADquota%20do%20imposto%20%C3%A9,da%20Lei%2010.011%2F13).

[308] PARANÁ. Alíquota: ITCMD. **Secretária da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://www.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2020-09/aliquota_itcmd.pdf

[309] PARA. Alíquotas. **Secretária da Fazenda**, 2016c. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/118-orientacoes/itcd/1433-aliquotas-itcd#:~:text=A%20al%C3%ADquota%20do%20ITCD%20no,transmiss%C3%B5es%20causa%20mortis%20ou%20doa%C3%A7%C3%A3o.

[310] ACRE. ITCMD. **Secretária de Estado da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: http://sefaz.acre.gov.br/2021/?tag=itcmd

[311] AMAPÁ. Decreto nº 3.601, de 29 dez. 2000. **LegisWeb**, 2000. Disponível em: https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=118679

[312] SEFAZ ALAGOAS. AL tem menor alíquota para doações em inventários e apresenta incremento de 154% na arrecadação do ITCD. **COAD**, jul. 2021. Disponível em: http://www.sefaz.al.gov.br/noticia/item/2925-al-tem-menor-aliquota-para-doacoes-em-inventarios-e-apresenta-incremento-de-154-na-arrecadacao-do-itcd#:~:text=Alagoas%20%C3%A9%20um%20dos%20estados,do%20imposto%20chega%20a%208%25

[313] MINAS GERAIS. ITCD – Informações gerais. **Secretária de Estado de Fazenda**, [s.d]. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/itcd/informacoes.html

[314] MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 1810, de 22 dez. 1997. **LegisWeb**, [s.d.]. Disponível em: https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=135698

[315] RORAIMA. Decreto n 15474, de 29 de outubro de 2010. **Sefin**, nov. 2010. Disponível em: https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=766

[316] PIAUÍ. ITCMD – Imposto de Transmissão e Doação. **Secretaria de Estado de Fazenda**, 2023c. Disponível em: https://www.sefaz.pi.gov.br/falecomasefaz/portal/itcmd/

[317] MARANHÃO. Do imposto sobre a transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos. **Secretária de Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=39

cento): Rio de Janeiro[318], Rio Grande do Sul[319], Goiás[320], Mato Grosso[321], Paraíba[322], Pernambuco[323], Santa Catarina[324], Sergipe[325], Tocantins[326], Ceará[327], Bahia[328].

Antes da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal havia franca controvérsia judicial se o Imposto sobre Transmissão causa mortis e doação poderia ser progressivo com base exclusivamente no princípio da capacidade contributiva e da previsão constante da Resolução do Senado Federal, com a jurisprudência, inclusive do STF, preponderando em sentido negativo, com base na visão de que a capacidade

[318] RIO DE JANEIRO (Estado). ITD. **Secretária de Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://portal.fazenda.rj.gov.br/itd/legislacao/

[319] RIO GRANDE DO SUL. ITCD. **Secretária da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://atendimento.receita.rs.gov.br/duvidas-gerais-itcd

[320] GOIÁS. Alíquota. **Secretária de Estado da Economia**, ago. 2012. Disponível em: https://www.economia.go.gov.br/acesso-%C3%A0-informa%C3%A7%C3%A3o/237-receita-estadual/itcd/4642-perguntas-e-respostas.html#aliquota

[321] MATO GROSSO. Lei n 7.850, de 18 de dezembro de 2022. Dispõe sobre o imposto sobre transmisão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos –ITCD**. Secretária de Fazenda**, dez. 2002. Disponível em: http://app1.sefaz.mt.gov.br/032567500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/375B8C284530106704256C9500491DF8

[322] PARAÍBA. Lei nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências. **Secretária da Fazenda**, dez. 2022. Disponível em: https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990

[323] PERNAMBUCO. ICD. Secretária da Fazenda, [s.d.]. https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/ICD/Paginas/Perguntas-e-Respostas.aspx

[324] SANTA CATARINA. Lei 13.136, de 25 de novembro de 2004. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. **Secretária de Estado da Fazenda**, nov. 2004. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/leis/2004/Lei_04_13136.htm

[325] SERGIPE. Portal ITCMD. **Secretária de Estado de Fazenda**, mai. 2022. Disponível em: https://www.sefaz.se.gov.br/SitePages/PortalITCMD.aspx

[326] TOCATINS. ITCMD/ITCD. **Secretária da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://www.to.gov.br/sefaz/itcmditcd/eurzx3ivcb4

[327] CEARÁ. Lei nº 15.812, de 20 de jul. 2015. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, **Alece**, mai. 2017. Disponível em: https://belt.al.ce.gov.br/index.php/component/k2/item/3589-lei-n-15-812-de-20-07-15-d-o-23-07-15

[328] BAHIA. Informações sobre o ITD. **Secretária de Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/especiais/informacoes_itd.html

contributiva se aplicava aos impostos pessoais e não aos impostos reais[329].

Visando a evolução do Sistema Tributário Nacional em termos de progressividade e justiça fiscal, o Poder Executivo, no primeiro mandato do Presidente Luis Inácio Lula da Silva foi enviada Proposta de Emenda Constitucional de reforma tributária, que depois de fortemente descaracterizada pelo Congresso Nacional deu origem à Emenda Constitucional nº 42/03, na qual se propôs a alteração do artigo 153, IV da Constituição Federal de forma que houve a determinação expressa de que o ITCMD "será progressivo e terá alíquotas definidas em lei complementar".

Na justifica do Proposta consignou-se[330]:

> Determina-se, também, a progressividade para o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, objetivando torná-lo mais gravoso em relação às operações que importem transmissões de patrimônio de maior vulto, bem como o disciplinamento de suas alíquotas por meio de lei complementar, que trará para o âmbito do Congresso Nacional a discussão da matéria, antes restrita ao Senado Federal.

Um dos objetivos era extinguir a competência do Senado Federal, historicamente mais conservador em matéria tributária, de fixar a alíquota máxima do ITCMD, viabilizando que a matéria pudesse ser deliberada pelo Congresso Nacional, via lei complementar.

Ou seja, mais do que instituir em âmbito nacional a progressividade, pretendia-se possibilitar que a tributação da herança no Brasil ficasse livre da camisa de força da alíquota máxima de 8% (oito por cento) fixada pelo Senado Federal. Mas conforme destacar Marciano Godoi, a proposta sofreu grande resistência no Congresso Nacional,

---

[329] "IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte." (STF - Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO - Redator(a) do acórdão: Min. MOREIRA ALVES - Julgamento: 20/11/1996 - Publicação: 05/09/1997)

[330] BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 41/2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**, abr. 2003. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01keeczfyatlif2nks4rbx8x2u14096831.node0?codteor=129816&filename=PEC+41/2003

sendo tachado pelos congressistas mais conservadores como uma medida "comunista" e que enfraquecia os direitos de herança e propriedade (GODOI, 2005, p. 163).

A tributação sobre herança no Brasil, com alíquota máxima de 8% (oito por cento) está muito abaixo da taxação praticada pelos principais países integrantes da OCDE. Segundo o relatório de 2015 da *Tax Foudantion* tem-se entre *as* alíquotas aplicadas por países Japão (55% - cinquenta e cinco por cento), Coréia do Sul (50% - cinquenta por cento), França (45% - quarenta e cinco por cento), Estados Unidos (40% - quarenta por cento), Inglaterra (40% - quarenta por cento), Espanha (34% - trinta e quatro por cento), Irlanda (33% - trinta e três por cento) Bélgica (30% - trinta por cento), Alemanha (30% - trinta por cento), Chile (25% - vinte e cinco por cento). Por outro lado, países como México, Austrália, Noruega, Portugal, Israel e Suécia aboliram a taxação sobre a herança (TAX FOUDANTION, 2015).

A crise fiscal dos Estados brasileiros, que em vários assumiu contornos ainda mais dramáticos a partir de 2015, caso do Rio de Janeiro, levou a busca de incremento de receitas e a "descoberta" de que não se estava exercendo em sua plenitude a competência outorgada pela Constituição para tributar a transmissão patrimonial por herança ou doação. Com a mudança da sistemática de tributação (progressividade) e, principalmente o incremento das alíquotas, houve uma relevante alteração na realidade da arrecadação do ITCMD. Em 2001, essa imposição correspondeu a apenas 0,3% (zero vírgula três por cento) da arrecadação dos Estados e Distrito Federal, num total de 339 trezentos e trinta e nove milhões de reais. Já em 2016, houve um aumento de (21) vinte uma vez no total de arrecadação, que passou para 7,2 bilhões de reais (1,4% do total das receitas estaduais), sendo que somente no decêndio de 2007 a 2016, performance muito superior aos demais tributos estaduais (ICMS, arrecadação multiplicada por 2,2; ITBI por 2,8; IPTU, por 2,9; IPV, por 2,6) conforme informa Giovani Campos com base em dados da Receita Federal (CAMPOS, 2019, p. 199-200).

Demonstrando que os Estados não avançam na tributação da herança de forma mais progressiva e em patamares mais condizentes com a média internacional devido à trava da alíquota máxima determinada pela Resolução do Senado Federal, em 10 de setembro de 2015, os Secretários Estaduais de Fazenda através do Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação (CONSEFAZ) enviaram Ofício ao Presidente do Senado Federal proposta de Resolução do Senado Federal para "alterar a Resolução n° 9, que estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão

"Causa Mortis" e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I do *caput* do art. 155 da Constituição Federal, para fixar a alíquota máxima de 20% (vinte por cento)."

Como justificativa, os Secretários de Estados consignaram no Ofício enviado ao Senado Federal:

> A fixação da alíquota máxima de 20% (vinte por cento) para o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação pretende ampliar a prerrogativa dos estados e do Distrito Federal em aumentar a alíquota do imposto, considerando o atual quadro de dificuldades financeiras dos governos subnacionais, e, tendo em conta que uma tributação mais justa e que impacta menos as relações econômicas é aquela que é feita se sobretaxando os contribuintes mais aquinhoados, e portanto sujeitos aos impostos diretos, e não aumentando impostos que afetam a população como um todo, pobres e ricos, como ocorre com os indiretos, prática esta já comum nos países desenvolvidos. (CONSEFAZ, Ofício n° 11/15)

Contudo, apesar da solicitação forma dos Secretários de Fazenda dos Estados da Federação para que o Senado Federal, que é a casa legislativa que representa os Estados tendo em vista a sua composição, não se tem notícia de que o pleito tenha provocado alguma movimentação. Até porque existem vários projetos de nova Resolução alterando a alíquota máxima do ITCMD paralisados no Senado Federal, sem que visualize a mínima vontade política da Câmara Alta de dar andamento à discussão desse tema.

Nesse contexto, cite-se o Projeto de Resolução do Senado n° 57/19, apresentado em pelo Senador Cid Gomes (PDT-CE) que propõe a alteração da alíquota máxima do ITCMD para 16% (dezesseis por cento), justificando como medida de fundada na capacidade contributiva e que visa aproximar o sistema de tributação da herança brasileiro à alíquota média praticada pela maioria dos países mais desenvolvidos[331]. Apresentado em 12/06/19, o Projeto aguarda desde 17/06/19 a designação de Relator na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE)[332].

Mais antiga é a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n° 96/15, de autoria do Senador Fernando Bezerra (PSB-PE) que propõe alterar o artigo 153 da Constituição Federal, com a instituição da competência para a União instituir uma incidência adicional

[331] BRASIL. Projeto de Resolução do Senado nº 57, de 2019. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata o inciso I do caput, e inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição Federal. **Senado Federal**, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7965585&ts=1624916481761&disposition=inline

[332] BRASIL. Projeto de Resolução do Senado nº 57, de 2019 (atividade legislativa). Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata o inciso I do caput, e inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição Federal. **Senado Federal**, 2019. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288

denominada “Imposto sobre Grandes Heranças e Doações”, cuja arrecadação será destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, para o financiamento da política de desenvolvimento regional. O adicional terá alíquotas progressivas em função da base de cálculo e sua alíquota máxima não poderá ser superior à mais elevada do imposto de renda da pessoa física.[333]

Apresentada em 08/07/15, a PEC n° 96/15 ainda não foi objeto de deliberação, até setembro de 2022, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal. Como exemplo de que propostas de alteração da alíquota da tributação de heranças tende a provocar reações contrárias de setores do empresariado e das classes mais altas, juntaram ofícios trazendo argumentos contrários à PEC o Conselho das Entidades Empresariais de Joinville/SC[334] e a Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina[335].

Outro aspecto, surgido recentemente, foi a polêmica com relação à viabilidade dos Estados e o Distrito Federal exercerem a competência plena para instituir a cobrança do imposto quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se a pessoa falecida possuir bens, tiver sido residente ou domiciliada ou tiver seu inventário processado no exterior.

A Constituição Federal, em seu artigo art. 155, § 1.º, III determinou que o Congresso Nacional normatizasse via lei complementar a cobrança do imposto sobre heranças e doações no caso de bens localizados no exterior. Tratando-se de uma relevante fonte de arrecadação para os Estados e o Distrito Federal e uma tributação com importante função na implementação da justiça fiscal e na distribuição de renda, era de se esperar (ou pelo menos se deduz que assim imaginavam os constituintes), que os congressistas teriam o senso de responsabilidade e urgência para o exercício dessa competência constitucional. Mas como destaca com percuciência Marciano Seabra de Godoi, nossos deputados federais e senadores foram cuidadosos para que, passados trinta e quatros anos da promulgação da constituição federal, os milionários e bilionários brasileiros tivessem um

[333] BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. **Senado Federal**, 2015. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4341747&ts=1630413925971&disposition=inline

[334] TOMAZI, Moacir G. Ofício Conselho Entidade 004/2016, de 2015. Ref.: PEC96/2015 – Manifestação contrária: incoerência, inconstitucionalidade e inoportunidade da proposta. **Senado Federal**, 2016. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4341783&ts=1630413926303&disposition=inline

[335] CÔRTE, Glauco José. CE FIESC/COI Nº 51168/2016. **Senado Federal**, ago. 2016. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4341792&ts=1630413926366&disposition=inline

meio bastante seguro e discreto de afastar sua herança de qualquer tributação no Brasil, via transferência de seus bens e direitos para alguma empresa no exterior (GODOI, 2022).

Os Estados e o Distrito Federal, é claro, não se renderam pacificamente a essa situação, causada pela inércia do Congresso Nacional em editar uma lei complementar tributária (que não tem nada de complexa, por sinal), editando leis estaduais e distrital instituindo a cobrança do ITCMD nessa situação, com base no entendimento que a Constituição seria autoaplicável, que não haveria conflito federativo a ser mediado por lei complementar e a competência suplementar dos Estados em face da omissão do Congresso Nacional. Entretanto, esse não foi o entendimento que Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário n. 851.108[336], tendo a Corte decidido, nos termos do voto do Ministro Dias Tofolli de que a exigência de prévia lei complementar não apenas demanda a edição de lei complementar regulamentadora de imposto, mas também de norma necessária à fixação nacional da exata competência dos Estados, visando a equalização de eventuais conflitos de competência.

Posteriormente, em 07/06/22, o STF estabeleceu o prazo de 12 (doze) meses para que o Congresso Nacional edite lei complementar com normas gerais definidoras do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) nas doações e nas heranças instituídas no exterior. O referido prazo tem o seu início da publicação da ata de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 67, ajuizada pelo Procurador-Geral da República.

O Plenário do STF, no referido julgado, decidiu que há omissão legislativa na regulamentação do artigo 155, parágrafo 1º, inciso III, da Constituição Federal, referente às regras para que os Estados e o Distrito Federal possam exercer a competência tributária e editar lei instituindo a cobrança do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se a pessoa falecida possuir bens, tiver sido residente ou domiciliada ou tiver seu inventário processado no exterior.

O relator, Ministro Dias Toffoli, votou no sentido de julgar a ação procedente, a fim de declarar a omissão inconstitucional do Congresso Nacional e estabelecer o prazo para que ele legisle sobre o tema. O Ministro Toffoli destacou a existência de projetos de lei complementar em trâmite no Congresso Nacional e considerou que "as peculiaridades

[336] LEI estadual não pode instituir imposto sobre doação e herança no exterior. **STF**, mar. 2021. https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461416&ori=1. Acesso em: 31 jan. 2023.

e as dificuldades da atividade parlamentar não justificam inércia demasiadamente longa diante de imposições ditadas pelo texto constitucional".

Apesar de extremamente questionável o entendimento do STF da necessidade de lei complementar para que os Estados e o Distrito Federal possam exercer a competência para tributar pelo ITCMD as transmissões por herança e doação quando o transmissor ou os bens transmitidos estiverem no exterior, conforme explicitado por Marciano Godoi e MElody Furman (GODOI; FURMAN, 2018), é fato que o Congresso Nacional vem se omitindo em legislar sobre a matéria.

Tramitam na Câmara dos Deputados projetos de lei complementar para regulação da matéria que já poderiam ter sido avaliados, debatidos e votados, se tivesse havido vontade política. Destacam-se, o Projeto de Lei Complementar (PLP) n° 363/13[337], de autoria da Deputada Federal Erika Kokay (PT/DF), de 02/12/13, primeiro apresentado com o desiderato de regular a instituição e cobrança da incidência do ITCMD consignada no inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição. Desde 2017 está pendente a sua inclusão na pauta de votação do Plenário, após ter sido aprovado pelas Comissões de Finanças e Tributação e de Constituição, Justiça e Cidadania. Posteriormente, deram entrada na Câmara dois projetos sobre o tema, o PLP n° 67/21, proposto pelo Deputado Federal Ricardo Barros (PP/PR) e o PLP 37/21, cuja proposição é do Deputado Federal Hilton Rocha (MDB/MA). Os dois PLP´s foram apensado ao PLP 363/13.

Trata-se de situação *sui generis*, em que o Poder Judiciário limitou a competência estadual, com base numa interpretação questionável sobre a necessidade de regulação por lei complementar, abrindo brecha para validação de planejamentos tributários efetuados por grandes contribuintes. Ao mesmo tempo, reconhecendo a grande dificuldade de o Congresso Nacional legislar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal, em 03/06/22, determinou o prazo de 12 (doze) meses para que haja a emissão de uma lei complementar, pelo Congresso Nacional, que traga as normas gerais referentes ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação sobre doações e heranças do exterior. Em seu voto, o Ministro Relator da ADO nº 67, Dias Toffoli consignou que "as peculiaridades e as

[337] BRASIL. PLP 363/2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=602765.

dificuldades da atividade parlamentar não justificam inércia demasiadamente longa diante de imposições ditadas pelo texto constitucional".[338]

A baixa tributação brasileira sobre heranças, uma das menores se comparada com a média dos principais países membros da OCDE, e considerando, ainda, que é bastante inferior à incidência tributária sobre os rendimentos provenientes do trabalho, cuja a alíquota máxima na pessoa física é de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) é um dos fatores que contribui para que haja na sociedade brasileira um excessivo acúmulo inter geracional de riqueza e, via de consequência, um quadro de grande desigualdade social e disparidade de oportunidades entre os extratos sociais.

Sobre a vocação da tributação sobre a herança para efetiva o princípio da capacidade contributiva já consignava Ricardo Lobo Torres, em lição clássica:

> O imposto causa mortis, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que se deve afinar simultaneamente com os subprincípios da progressividade e da personalização. Há incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, suscetível de suportar uma tributação mais forte. (TORRES, 2007, p. 225-226)

No caso da alíquota máxima do ITCMD, o bloqueio da implementação do Sistema Constitucional Tributário no que se refere ao seu caráter progressivo e distribuidor de renda na sociedade se dá em dois momentos, primeiro, com a Resolução do Senado Federal nº 09/92, que fixou a alíquota máxima do imposto em patamar muito abaixo da experiência internacional, impedido que os Estados pudessem definir, no exercício da sua competência, o nível de tributação que julgassem mais adequado. Posterior, com o total bloqueio em qualquer avanço na discussão no Congresso Nacional de propostas que

[338] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº67/DF. Ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Direito tributário. ITCMD. Mora legislativa na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Estabelecimento de prazo para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão. 1. No julgamento do RE nº 851.108/SP, Tema nº 825, a Corte fixou a tese de que "[é] vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional". 2. Passados mais de trinta e três anos do advento da Constituição Federal, não houve a edição de tal lei complementar. Ademais, a inertia deliberandi pode configurar omissão passível de ser reputada inconstitucional no caso de os órgãos legislativos não deliberarem dentro de um prazo razoável sobre projeto de lei em tramitação.Relator: Min. Dias Toffoli 29 jun. 2022. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6167952. Acesso em: 31 jan. 2023.

busquem alterar esse patamar máximo de tributação, mesmo num cenário de penúria e graves dificuldades financeiras de grande parte dos Estados.

5.5 – Preponderância da visão negativa da tributação e da produção legislativa visando benefícios e desonerações fiscais.

A pesquisa e a avaliação produzidos na presente tese levam à consolidação da visão de que existe, no processo legislativo federal em matéria tributária, a preponderância ou pelo menos relevante influência do raciocínio político baseado na ponderação de interesses com base no contexto da escolha racional, no qual a maioria dos parlamentares avaliam as proposições legislativas em face dos interesses da coalizão governamental de ocasião e nos ganhos e perdas políticas, no contexto do objetivo último de reeleição, e não em face ao projeto de sistema tributário da Constituição Federal.

Entretanto, não é possível conceber o processo legislativo, mesmo no paradigma da escolha racional, como totalmente vinculado a um padrão calculista e instrumental. O processo de decisão e de fundamentação decisória também são fundados em elementos trazidos pela experiência da vida social do parlamentar, vinculados ao meio ambiente no qual ele advém e transita. Aspectos ideológicos, simbólicos, a representação que os parlamentares fazem da realidade social e econômica (por exemplo, a visão neoliberal), influem também nesse processo.

Além disso, o déficit de informações dos parlamentares sobre os pressupostos, objetivos e resultados pretendidos pelas propostas e a assimetria de recursos no trabalho de convencimento, quando existe uma atuação forte de lobby dos grupos de interesse, dificulta ainda mais o avanço de propostas tributárias mais progressistas.

Os parlamentares trabalham, no seu cálculo estratégico, com o ponto de partida de que seria disseminada a visão negativa da tributação na sociedade brasileira. Premissa que tem pautado todo o debate tributário no Brasil, notadamente no que se refere às propostas de reforma tributária, que é explorada de forma estratégica pelos grupos de interesses e pela mídia corporativa. Parte-se do lugar comum que a esmagadora maioria dos cidadãos brasileiros teria a concepção próxima a do *homo economicus* de que o ideal é pagar o mínimo de tributos possível e exigir do Estado a máxima prestação de serviços públicos, com a melhor qualidade. E se utilizar do raciocínio circular e falacioso de que concordaria ou se sentiria autorizado a práticas para evitar a tributação por não ter a contrapartida esperada em termos de retorno de contraprestações estatais. Esse contexto

pressiona os legisladores a ter uma predisposição contrária a propostas que visem tornar o sistema tributário mais voltado à tributação progressiva da renda e do patrimônio, ou de qualquer proposição que seja considerada como propensa a "aumentar a carga tributária". Uma vez que esse tipo de proposta tende a gerar reações negativas, que encontram espaço na mídia, chegando ao eleitorado. O que aumenta o custo político-eleitoral.

A guisa de exemplo, cite-se a afirmação do então presidente do Senado Davi Alcolumbre (DEM-AP), feita em setembro de 2019, ao comentar a cogitação do então Ministro da Economia Paulo Guedes de propor a volta da CPMF, de ser contrário a ao menos estudar esse tipo de proposta, por entender que o "brasileiro não aguenta mais pagar imposto"[339], vide:

> — Quando fui deputado federal votei contra a CPMF e conseguimos tirar essa contribuição da vida dos brasileiros. Lógico que eu estou ouvindo o governo falar sobre isso, mas da minha parte quero reafirmar a minha posição. Sou contrário à criação de mais um imposto. Os brasileiros já pagam muitas contribuições, impostos e encargos. Lógico que escuto os setores se manifestarem sobre a criação do novo imposto. A minha posição é que brasileiro não aguenta mais pagar imposto.

Tipo de afirmação que repete um lugar comum, já que feita sem qualquer base empírica, igualando todos os brasileiros, independente de classe social, tipo de renda, forma de tributação suportada. Além de não diferenciar pessoas físicas das jurídicas, grandes, medidas e pequenas empresas, e as diferentes realidades, em termos de carga tributária, no que se refere as empresas, dos diversos setores econômicos.

Sobre a forma como a sociedade brasileira encara a tributação, merece destaque a vanguardista pesquisa com amostragem nacional realizada pelo Grupo de Estudos Sócio Fiscais (GESF), da Universidade Federal de Goiás, liderada pelos professores Pedro Mundim (FCS/UFG) e Francisco Tavares (FD/UFG), com apoio da Associação Nacional das Associações dos Fiscais de Tributos Estaduais (Febrafite) e da (Entidade representativa dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de Minas (Affemg)[340].

A respeito dos resultados da pesquisa, sintetizam Francisco Tavares, Pedro Mundim e Sara Teixeira:

---

[339] VARANDAS, Renata. "Brasileiro não aguenta mais pagar imposto", diz Alcolumbre. **R7**, set. 2019. Disponível em: https://noticias.r7.com/prisma/r7-planalto/brasileiro-nao-aguenta-mais-pagar-imposto-diz-alcolumbre-11092019

[340] Pesquisa acessível no link: Apresentacao_Survey_TaxMorale2-6.pdf - Google Drive

> Nada menos do que 57% da população brasileira concorda que a fiscalização e o combate à sonegação devem ser fortalecidos e priorizados pelos governos. Quanto à relação entre tributos e redistribuição, 67% das pessoas defendem que o Estado deve agir para reduzir as diferenças entre ricos e pobres, sendo que 41% são a favor de que este propósito se e se efetive por meio do aumento de impostos sobre herança e renda dos mais ricos, para apenas 30% de opiniões contrárias. Há, igualmente, uma rejeição pronunciada a condutas como a compra de mercadorias sem a emissão de nota fiscal ou a obtenção de descontos para consultas médicas particulares sem a emissão de recibo. Estes dados são ainda mais instigantes quando contrastados com as seguintes informações: 60% dos entrevistados declaram pagar uma quantidade muito alta de impostos, 71% entendem que recebem do governo menos do que pagam e 68% acreditam que a sociedade se beneficia pouco ou nada com as somas arrecadadas. Este achado sugere que as pessoas diferenciam o momento da arrecadação - entendido como justo e moralmente positivo - da gestão que os governos posteriormente realizam. Em síntese, há um sentimento solidário de se contribuir para o público e o comum, que não é abalado nem mesmo diante de uma frustração com a má atuação do Estado. (VALOR ECONÔMICO, 03/11/22)

Existe, portanto, um ambiente social diferente do que o senso comum e os meios de comunicação exteriorizam sobre a tributação. Mesmo sendo real o sentimento de que existiria um déficit de retorno em face dos tributos pagos, os brasileiros reconhecem a importância da tributação como forma de financiamento do Estado e das políticas públicas e têm a consciência da injustiça da forma como se encontra estruturado o sistema tributário.

A avaliação dos legisladores com base na escolha racional, tem implicado que a produção legislativa tributária federal seja muito vinculada à concessão de benefícios tributários, regimes especiais tributários e programas de anistiais fiscais. Sendo que depois de instituídos esse tipo de benesses é difícil e com custo político muito alto a sua revogação ou alteração.

Essa percepção, já era deduzível pelo acompanhamento da produção legislativa tributária do Congresso Nacional pós promulgação da Constituição Federal e mais recentemente estudos empíricos tem se dedicado a dar maior concretude a essa visão.

Eduardo Lazzari e Marta Arretche publicaram no Nexo Jornal[341], em 06/10/20, o artigo "O que preferem o congressistas em matéria tributária?", no qual noticiam que Lazzari efetuou a análise de 2.537 (duas mil quinhentas e trinta e sete) proposições

[341] LAZZARI, Eduardo; ARRETCHE, Marta. O que preferem os congressistas em matéria tributária? **Nexo**, out. 2020. https://pp.nexojornal.com.br/opiniao/2020/O-que-preferem-os-congressistas-em-mat%C3%A9ria-tribut%C3%A1ria

legislativas apresentadas na Câmara dos Deputados ou no Senado Federal, no período de 1999-2017, e que objetivavam a alteração de algum tributo federal. O pesquisador selecionou inicialmente, de forma aleatória 250 (duzentos e cinquenta) projetos, para análise de inteiro teor. O critério de classificação foi de três tipos de propostas: (1) efeito negativo sobre a arrecadação, a partir da criação de um benefício fiscal, via isenção, redução de base de cálculo, alíquota ou dedução fiscal; (2) efeito neutro, por exemplo, com a introdução de modificação de obrigações acessórias; (3) com efeito positivo sobre a arrecadação, via aumento de alíquota ou eliminação ou redução de algum benefício fiscal. O resultado apurado foi de que das 250 (duzentas e cinquenta) proposições analisadas somente 2,8% (dois vírgula oito por cento) teria o efeito de aumentar a arrecadação caso convertidas em lei. Já 27,6% (vinte e sete vírgula seis por cento) provocaria efeito neutro. Já a grande maioria das proposições, 69,6% (sessenta e nove vírgula seis por cento) provocaria algum efeito negativo sobre a arrecadação tributária. Concluem os articulistas: "(...) essa amostra de 10% das propostas apresentadas pelos parlamentares revelava clara preferência pela distribuição de benefícios, isenções e deduções. Impor tributos que aumentem a arrecadação não está entre as primeiras preferências dos congressistas."

Merece ainda mais destaque a pesquisa produzida por Eduardo Lazzari, Marta Arretche e Rodrigo Mahlmeister, "O que o Congresso brasileiro prefere em matéria tributária. Políticas públicas, Cidades e Desigualdades." Segundo o estudo sobre as 4841 (quatro mil, oitocentos e quarenta e uma) proposições tributárias apresentadas à Câmara dos Deputados de 01/01/89 a 31/12/20, 67,2% (sessenta e sete vírgula dois por cento) se referiam a isenções, benefícios tributários ou regimes especiais. Havendo, ainda, uma priorização regional, com os parlamentares das regiões menos desenvolvidas economicamente (Norte/Nordeste) dando prioridade a projetos de benefícios regionais e os das regiões mais desenvolvidas (Sul/Sudeste) a benefícios do imposto de renda para pessoas físicas ou jurídicas (LAZZARI; ARRETCHE; MAHLMEISTER, 2022).

O mesmo estudo demonstra que existe um componente forte na produção legislativa tributária no Congresso Nacional de beneficiar grupos específicos com benefícios tributários direcionados, notadamente regimes especiais, reduções de alíquotas e isenções de IPI, PIS e COFINS.

Sobre a propensão do Congresso Nacional à tornar o sistema tributário regressivo, os pesquisadores concluíram que "apenas 5% de todas as proposições legislativas em matéria tributária apresentadas à Câmara dos Deputados entre 1989 e 2020 podem ser

classificadas como progressivas." Também um fato explicitado é a dificuldade de se propor mudanças progressistas na legislação tributária quando se é governo, com o estudo demonstrando que existe "Os partidos de esquerda aumentam a submissão de propostas progressistas quando estão na oposição. O agrupamento que mais apresenta propostas de tributação progressiva é a esquerda na oposição."

Estudos efetuados em organizações como a União Europeia tem demonstrado a necessidade de que a deliberação legislativa sobre a instituição de benefícios tributários seja efetuada de forma bastante cuidadosa, com as análises de necessidade e justificativa e rigorosas avaliações *ex ante* e *ex post* (UE, 2014). Isso porque as benefícios e isenções tributárias tem grande probabilidade de se perenizarem, em legislações permanentes que são difíceis de sofrerem modificações. O que acaba gerando níveis de certeza e estabilidade em seus beneficiários, reforçar planejamentos e comportamentos que se pretende induzir ou motivar. Por outro lado, tendem a produzir inércia governamental e legislativa, com a manutenção de políticas e normas ineficientes ou que se tornaram superados pela mudança da realidade econômica ou social. Situação que se torna ainda mais complicada na presença de grupos de interesse organizados que são favorecidos diretamente pelo benefício tributário e que se utilizam do argumento do "direito adquirido" ou da existência de benefício "oneroso" ou "condicionado"[342], ou, ainda, do custo social para a sua extinção (perda de empregos, fechamento de empresas, etc.). O que dificulta muito o trâmite de proposições legislativas que busquem extinguir ou modificar benefícios tributários. Situação diferente ocorre no caso de despesas diretas (subsídios financeiros, por exemplo), que devem ser aprovados no orçamento anual, o que aumenta a possibilidade de sua discussão em face de avaliação de eficiência de programas ou políticas a que se vinculam (TOKMAN; RODRÍGUEZ; MARSHALL, 2006, p.75).

Portanto, é possível afirmar que a aprovação de benefícios tributários é a pauta legislativa tributária considerada pela maioria dos parlamentares brasileiros como a que traz mais ganhos políticos, eleitorais e junto aos mais fortes grupos de interesse que atuam no Congresso. Sendo a pauta dominante no Congresso Nacional em matéria tributária e o viés cognitivo que prepondera nos legisladores quando da avaliação no que propor e aprovar.

[342] O conceito de isenção onerosa e que gera direito adquirido ao seu beneficiário, se encontra positivada no artigo 178 do Código Tributário Nacional.

5.6 - Sugestões de avanços na concretização do Sistema Constitucional Tributário.

A pesquisa que gerou a presente Tese teve como objetivo perquirir como o processo legislativo de elaboração de normas tributárias no Congresso Nacional tem contribuído para a não concretização em termos mais consistentes do Sistema Tributário tal como estruturado na Constituição Federal de 1988, bem como esse contexto tem levado a um sistema com grave déficit de racionalidade, nos termos dos pressupostos da teoria de racionalidade legislativa elaborado por Manuel Atienza.

O Congresso Nacional e a sua produção legislativa tributária têm forte responsabilidade pela atual situação do sistema tributário brasileiro, que não atende aos ditames constitucionais, por ter características regressivas, contribuir para o cenário de indecente concentração da renda nacional, ao penalizar os menos aquinhoados economicamente com uma indevida concentração da tributação sobre o consumo de bens e serviços, não avançar na progressividade da tributação da renda e manter mecanismos que privilegiam os estratos com mais renda e patrimônio (como a isenção da tributação da renda na pessoa física dos rendimentos provenientes de lucros e dividendos) e ser pródigos em isenções e benefícios fiscais opacos ou não racionalmente justificáveis.

O modelo regressivo de tributação penaliza de forma extremamente injusta os mais pobres, ao aumentar o preço de bens e serviços e capturar como tributos uma parcela dos rendimentos que se destinam à subsistência (mínimo existencial) ou que poderiam viabilizar investimento em melhorias na condição de vida (saúde e educação). O que viola diretamente o objetivo constitucional de construção de uma sociedade mais justa e solidária e de erradicar a pobreza e a marginalização e, no âmbito tributário, menosprezar o valor da capacidade contributiva. Também prejudica a classe média, que suporta o impacto tributário do custo de bens e serviços, inclusive como consumidores de serviços privados de saúde e educação que substituem os serviços públicos, que essa classe considera que não tem a qualidade que atende os seus interesses. Além disso, é a classe social que suporta mais pesadamente a deturpada progressividade do imposto de renda brasileiro, quando vinculada ao regime celetista de trabalho. Esse cenário, criou um caldo de cultura em grande parte da classe média muito negativo com relação a tributação e ao retorno que o Estado em face do que paga de tributos. O que a torna alvo de manipulação de grupos de interesses que são beneficiados pela atual estrutura tributária, como se a classe média também fosse prejudicada por alterações necessárias do sistema tributário

que, na verdade, permitiriam uma divisão mais equânime e progressiva da carga tributária. Não é leviano ou exagerado a afirmação de que interesses poderosos, econômicos e sociais, nacionais e internacionais, atuaram e continuam atuando para impedir ou pelo menos atrasar qualquer iniciativa que vise alterar o atual modelo tributário brasileiro, de forma a adequá-lo ao projeto tributário trazido pela Constituição Federal de 1988 e, também, modernizá-lo em face do que tem sido preconizado pelas economias mais avançadas.

A complexidade do sistema nacional tributário, em termos federativos, de divisão da carga social e econômica da carga tributária tem produzido fortes efeitos na forma como se dá o processo legislativo tributário no Congresso Nacional, no contexto do presidencialismo de coalisão, com consequências tanto no conteúdo ideológico-ético-normativo quanto da qualidade em termos de racionalidade da produção legislativa.

Com o objetivo de contribuir para a quebra dos bloqueios legislativos no Congresso Nacional para a implementação do projeto de sistema constitucional tributário apresentamos sugestões que consideram esses aspectos: o projeto de Sistema Constitucional Tributário trazido pela Constituição Federal de 1988, a dinâmica do sistema político-eleitoral do presidencialismo de coalizão e a necessidade de maior racionalidade na produção legislativa.

Sugestões de evolução do Sistema Tributário brasileiro em termos políticos, de processo legislativo e de racionalidade legislativa:

- Reconhecimento pelos intérpretes e aplicadores da Constituição de que existe um projeto de Sistema Constitucional Tributário ("ideologia constitucionalmente adotada") que preconiza um sistema centrado na capacidade contributiva, isonomia tributária, progressividade e uma tributação em que a divisão da carga entre as incidências sobre a renda, patrimônio e consumo é determinada pelos objetivos de reduzir as desigualdades sociais, distribuir a renda social e erradicar a pobreza;
- Consciência do legislador de que se trata de critério de racionalidade ética que deve informar a sua atividade legislativa;
- Em termos bem gerais, a reforma do sistema tributário deverá buscar: a) reduzir o peso da tributação indireta, com menor transferência de custo fiscal para bens e serviços, notadamente os mais essenciais; b) tornar o imposto de renda da pessoa física efetivamente progressivo e extinguir a isenção sobre lucros e dividendos;

c) aumentar a tributação sobre o patrimônio imobiliário e a sucessão por herança; d) reduzir a tributação sobre a folha de salários, com a avaliação da substituição sobre outras formas de tributação, como a incidência sobre movimentação financeira;

- O Congresso Nacional pode redirecionar o sistema tributário nacional mais fortemente ao que determina a Constituição Federal, mesmo sem que seja efetivado algum dos projetos de reforma tributária que há muitos anos tramitam nas duas casas parlamentares, com a aprovação de medidas como: instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, Extinção da isenção do IRPF sobre lucros e dividendos, adequação da tributação do IRPJ de forma que a alíquota total fique compatível com a média aplicada nos países desenvolvidos, correção da tabela do IRPF e extinção da dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio, aprovação de lei complementar do ITCMD do exterior e o aumento da alíquota do Imposto sobre Herança para 16% (dezesseis por cento) ou 20% (vinte por cento), Extinção da Desvinculação das Receitas da União (DRU).
- Investimento em Educação Tributária, voltada à cidadania fiscal, com a instituição desse tema como obrigatório no currículo escolar. O cidadão brasileiro precisa ter melhor compreensão da função socioeconômica dos tributos e a sua relação direta no financiamento dos serviços públicos e na geração de benefícios para a sociedade, de como é dividida a carga tributária na sociedade (tributos diretos e indiretos) e o papel do cidadão na relação tributária;
- Alterações do processo legislativo tributário que podem gerar ganhos em termos de racionalidade e qualidade da lei e, consequentemente, na conformidade do sistema infralegal ao Sistema Constitucional Tributário:
    - Regulação do procedimento de avalição *ex ante* das propostas de alteração da legislação tributária e medidas provisórias. No caso de propostas de autoria do Poder Executivo e Medidas Provisórias, obrigatoriedade de apresentação de estudo de impacto em termos de arrecadação por parte da Receita Federal;
        - Maior critério dos parlamentares na adoção do regime de urgência e do regime de urgência urgentíssima no trâmite das proposições tributárias, tendo em vista que a temática, via de regra, demanda maior cuidado na sua análise, trâmite por Comissões técnicas e realização de audiências públicas. Modificação do regimento interno da Câmara dos

Deputados e do Senado para que esses regimes demandem maioria qualificada para serem vinculados a temas tributários;

- Vedação que as proposições tributárias sejam deliberadas por meio do voto de liderança e também pela sistemática terminativa em Comissão, devendo obrigatoriamente ser votadas em Plenário;
- Fortalecimento da Comissão de Finanças e Tributação (CD) e da Comissão de Assuntos Econômicos (SF) na discussão dos temas tributários, com a realização de audiências públicas para a discussão ampla e democrática das proposições;
- Instituição de convênio entre as Comissão de Finanças e Tributação (CD) e Comissão de Assuntos Econômicos (SF) e o Tribunal de Contas de União (TCU), para que esse atue como órgão de assessoramento na avaliação prévia de todas as propostas de criação, modificação e extinção de benefícios tributários, inclusive participando de audiências públicas, e fornecendo dados e análises técnicas que contribuam para a análise racional das proposições pelos parlamentares;
- Criação de um órgão técnico de assessoramento dos Deputados Federais, especializado em matéria tributária, além da análise técnica-material, a ser feita nos moldes da Instituição Fiscal Independente (IFI) do Senado Federal, esse órgão auxiliará na revisão formal e redacional, contribuindo para evitar a publicação de leis com problemas de redação ou de difícil, lacunosas ou com problemas de inclusão no sistema normativo (compatibilidade sistémica);
- Criação de um órgão federal com a função de análise *ex post* das normas aprovadas pelo Congresso Nacional, especialmente as tributárias.

- Regulamentação da atividade de Lobby e Advocacy, com a garantia de publicidade e transparência na atuação dos grupos de interesse durante o processo legislativo. Deve-se garantir a participação igualitária de todos os grupos interessados, a publicidade dos materiais e dados técnicos, estatísticos e outros fornecidos aos parlamentares e a possibilidade de contraditório. Inclusive fazendo o controle entre a atividade de Lobby e o financiamento eleitoral.

- Maior abertura no Congresso Nacional à participação popular e de órgãos representativos de outros setores sociais que não empresariais, como sindicatos, Movimentos Sociais, Organizações não Governamentais, no debate de temas

tributários e participação de parlamentares, notadamente relatores de proposições, em eventos promovidos também por essas entidades, garantindo o pluralismo democrático.

- CONCLUSÕES.

A presente tese de doutorado apresenta subsídios teóricos e empíricos para concluir que existe efetivamente um profundo descompasso entre o sistema constitucional tributário desenhado pela Constituição Federal de 1988 e a realidade do sistema tributário construído pela normatividade infraconstitucional, principalmente decorrente da produção legislativa do Congresso Nacional.

As críticas ao sistema tributário brasileiro são disseminadas e dos mais variados aspectos técnicos e vieses ideológicos, tendo em vista as diversas concepções sobre qual seria o melhor direcionamento para a sua reforma. Contudo, muitas se não a maioria dessas análises desconsideram que existe um direcionamento constitucional para o sistema tributário, que foi estruturado para ser centrado na capacidade contributiva, na tributação progressiva da renda, no equilíbrio entre as bases econômica de tributação (renda, patrimônio e consumo) tendo em vista que a tributação é um importante instrumento para a consecução dos objetivos constitucionais de redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade mais justa e solidária.

Esse pressuposto de cunho constitucional foi e continua sendo desconsiderado pelo Congresso Nacional no processo legislativo em matéria tributária.

Por outro lado, a maior parte doutrina tributária brasileira não conjuga os seus estudos com os instrumentos da Ciência da Legislação ou Legística, que foi base da presente pesquisa, que intentou compreender como se dá a dinâmica de processamento das proposições tributárias no âmbito do Congresso Nacional e como isso tem determinado o descasamento da realidade do sistema tributário nacional e o desenho do sistema constitucional tributário. E, ainda, como essa realidade do processo legislativo contribui para o déficit de racionalidade do sistema tributário, nos termos dos critérios de racionalidade elaborados pelo Professor espanhol Manuel Atienza.

A Constituição Federal de 1988, ao estruturar o sistema constitucional tributário, o fez considerando a sua vinculação ao objetivo da construção de um Estado Social que possa fazer o Brasil avançar na redução da enorme desigualdade social que o caracteriza historicamente. Por isso, o texto constitucional é claro ao determinar que a estrutura de tributação deve ser centrada na capacidade contributiva, com os mais ricos contribuindo mais no esforço de distribuição da renda via financiamento dos serviços públicos de saúde, educação, previdência e assistência social, o que fica patente no avanço ao se determinar que o imposto de renda seja geral, universal e progressivo. Mas também ao

prever a progressividade do IPTU, inclusive pelo não cumprimento da função social da propriedade, a progressividade do ITR visando desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, além da reintrodução no sistema da tributação das heranças e doações e da instituição da competência para a instituição do imposto sobre grandes fortunas.

Contudo, a implementação do projeto de um sistema tributário progressivo e desconcentrador de renda tem sido bloqueado sistematicamente pela legislação infraconstitucional. O que deriva, na nossa visão, diretamente do descompasso entre a realidade do sistema político instituído pela própria Constituição e a forma como ele foi sendo implementado após 1988 e os valores e objetivos maiores que informaram a elaboração do texto constitucional.

O presidencialismo de coalizão, caracterizado pelo grande poder de agenda do Poder Executivo, a necessidade de construção de maiorias no Congresso Nacional via coalizões partidárias e a concentração de poderes políticos e regimentais nas lideranças partidárias e das Mesas Diretoras da Câmara dos Deputados e do Senado Federal geraram uma dinâmica específica no processo legislativo Federal.

A matéria tributária, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, ficou vinculada ao difícil equilíbrio político dos interesses dos principais grupos envolvidos no contexto do presidencialismo de coalizão. O Poder Executivo, vinculado ao interesse de implementar o seu programa de governo e de manter o patamar de arrecadação considerando necessário para a sua viabilização. Os Congressistas, notadamente dos partidos da coalização governista, de avaliar os efeitos políticos das propostas tributárias, principalmente em face do objetivo principal de ganhos visando a reeleição. As propostas mais polêmicas têm o potencial de trazer ganhos ou perdas em termos de imagem junto ao eleitorado, governadores e prefeitos (no caso de mudanças de tributos estaduais, municipais ou com impactos nos fundos de repasse). O que pode gerar negativa de apoio ou o aumento do custo político envolvido para a garantia do seu voto. Os grupos de interesses organizados, notadamente os vinculados ao grande capital, que possuem grande capacidade de influência no Congresso Nacional, inclusive através das Frentes Parlamentares que têm capacidade de barrar o avanço de propostas que visem tornar o sistema de tributação da renda mais progressivo, avançar na tributação das heranças ou implementar a instituição do imposto sobre grandes fortunas.

A maciça utilização de medidas provisórias para a introdução de normas tributárias federais é uma deturpação do processo legislativo, validado pelo Poder

Judiciário, mas que acabou sendo relativamente limitado pelo Congresso Nacional, com a alteração do texto constitucional. Mas isso não retira o protagonismo do Poder Executivo e o déficit democrático no processo legislativo tributário. A complexidade da matéria tributária, que dificulta a análise pelos parlamentares, decorrente do déficit informacional e capacidade de avaliação de dados econômicos, estatísticos, orçamentários, entre outros, contribui para que em várias situações o Congresso Nacional tenha uma função homologatória de medidas gestadas pela tecnoburocracia tributaria federal. Mas que não pode ser considerada uma regra absoluta, principalmente no que se refere à medidas mais polêmicas ou que contrariem interesses econômicos, políticos ou setoriais com maior poder de influência no Legislativo Federal.

A produção legislativa tributária do Congresso Nacional tem forte responsabilidade pela realidade do sistema tributário brasileiro ser caracterizado atualmente pela sua regressividade (concentrado na tributação do consumo em detrimento da renda), prodigalidade em desonerações, benefícios tributários setoriais (na maior parte das vezes vinculados à setores de grande capacidade econômica), subsídios via gastos públicos (por exemplo, através do sistema de deduções de gastos com saúde e educação, que beneficiam as classes médias e altas em alto em detrimento do financiamento desses serviços públicos) e com reiterados programas de anistias tributárias para grandes devedores.

Uma das explicações para esse cenário é o caráter elitista e conservador da representação parlamentar, com a prevalência da composição social de congressistas que se beneficiam pessoalmente do sistema tributário regressivo, por pertencerem à elite social e econômica, por serem empresários (urbanos ou rurais), profissionais liberais de alta renda, membros da elite do funcionalismo público (promotores de justiça, delegados, entre outros) ou dirigentes de entidades religiosas.

No contexto macroeconômico, os esforços de aumento de arrecadação para fazer frente não só as necessidades de custeio das políticas sociais e demais atividades estatais, mas também dos encargos da dívida e do chamado superávit primário, foram implementados no bojo das políticas econômicas neoliberais, especialmente no período de 1994 a 2002, que no campo tributário se notabilizaram pela redução da tributação sobre o grande capital e de regressividade na tributação da renda da pessoa física. No período posterior, houve o incremento da tributação via contribuições sociais e o aumento do percentual da carga tributária sobre o consumo.

Nossa pesquisa concluiu que a construção de um sistema tributário de caráter regressivo, concentrador de renda, já que solidamente baseado na tributação sobre o consumo e na arrecadação via contribuições sociais, que menospreza os objetivos constitucionais de uma tributação progressiva da renda e do patrimônio, e que bloqueia avanços como a instituição do imposto sobre grandes fortunas e uma tributação sobre herança em patamares condizentes com a experiência internacional, é explicado por fatores pertinentes à realidade do processo legislativo federal, especialmente:

1 - A prevalência dos interesses arrecadatórios e imediatistas dos governos executivos, que vinculam a política tributária ao seu programa de governo e à sua linha ideológica. Com a sua capacidade de fazer valer a sua agenda junto ao Congresso Nacional, com os instrumentos dados pelo presidencialismo de coalizão, notadamente o uso das medidas provisórias e o poder de veto.

O uso disseminado das medidas provisórias para a introdução de normas tributárias é meio instrumental mais utilizado pelo Poder Executivo para direcionar a agenda legislativa. Por outro lado, as medidas provisórias tributárias normalmente são redigidas pela tecnoburocracia estatal, Receita Federal e Ministério da Fazenda. E a complexidade e tecnicidade de muitas dessas propostas dificulta a avaliação dos parlamentares, da pertinência do que está sendo proposto, os efeitos que são previsíveis e a sua adequação ao projeto constitucional tributário. Também dificulta que o Congresso Nacional faça a análise da proposição em termos de racionalidade legislativa, nos seus parâmetros linguístico, sistémico, pragmático, teleológico e, principalmente, ético. O que contribui decisivamente para as mazelas de complexidade, antisistematicidade e falta de consonância com o projeto constitucional que são comuns ao sistema tributário brasileiro.

O raciocínio de curto prazo, vinculado ao projeto de governo e político de cada administração federal têm vinculado a política tributária a dois principais pressupostos: a manutenção da estabilidade da arrecadação (ou ao seu aumento), o que inibe mudanças estruturais que no curto prazo possam tornar mais imprevisível o volume de recursos à disposição do Poder Executivo; a vinculação da política tributária à construção e gestão da coalisão partidária, o que implica no seu direcionamento e emolduramento segundo os diversos interesses econômicos e políticos dos grupos que predominam nos principais partidos da coalizão.

2 - A preponderância ou pelo menos relevante influência do raciocínio político baseado na ponderação de interesses com base no contexto da escolha racional, no qual a maioria dos parlamentares avaliam as proposições legislativas em face dos interesses da

coalizão governamental de ocasião e nos ganhos e perdas políticas, no contexto do objetivo último de reeleição, e não em face da implementação do projeto de sistema tributário da Constituição Federal.

O pressuposto de que a visão negativa da tributação seria disseminada na sociedade brasileira, o que inclusive é trabalhado de forma estratégica pelos grupos de interesse e pela mídia corporativa, pressiona os legisladores a ter uma predisposição contrária a propostas que visem tornar o sistema tributário mais voltado à tributação progressiva da renda e do patrimônio. Uma vez que esse tipo de proposta tende a gerar reações negativas, que encontram espaço na mídia, chegando ao eleitorado. O que aumenta o custo político-eleitoral.

Não é possível conceber o processo legislativo, mesmo no contexto da escolha racional, como totalmente vinculado a um padrão calculista e instrumental. O processo de decisão e de fundamentação decisória também são fundados em elementos trazidos pela experiência da vida social de cada parlamentar, vinculados ao meio ambiente no qual ele advém e transita. Aspectos ideológicos, simbólicos, a representação que os parlamentares fazem da realidade social e econômica (por exemplo, a visão neoliberal), influem também nesse processo.

Além disso, o déficit de informações dos legisladores sobre o contexto, objetivos e resultados pretendidos pelas propostas e a assimetria de recursos no trabalho de convencimento, quando existe uma atuação forte de lobby dos grupos de interesse, dificulta ainda mais o avanço de propostas tributárias mais progressistas.

3 - A avaliação com base na escolha racional, implicando que a produção legislativa tributária federal seja muito vinculada à concessão de benefícios tributários, regimes especiais tributários e programas de anistiais fiscais. Sendo que depois de instituídos esse tipo de benesses é difícil e com custo político muito alto a sua revogação ou alteração.

Essa percepção, que já era deduzível pelo acompanhamento da produção legislativa tributária do Congresso Nacional pós promulgação da Constituição Federal e tem sido confirmada por recentes estudos empíricos. O que permite afirmar que a aprovação de benefícios tributários é a pauta legislativa tributária considerada pela maioria dos legisladores brasileiros como a que traz mais ganhos políticos, eleitorais e junto aos mais fortes grupos de interesse que atuam no Congresso.

4 - A vinculação da política macroeconômica brasileira à cartilha neoliberal, principalmente nas gestões federais no período de 1994 a 2002. Na redemocratização, o

Estado brasileiro, traumatizado pela experiência da crise da década de 1980, direcionou o seu modelo de tributação aos ditames reformistas do Consenso de Washington e se adequou ao que preconizava a financeirização da economia globalizada.

Se por um lado, houve a expansão da cobertura social determinada pela Constituição de 1988, exigindo forte financiamento do orçamento da Seguridade Social, a opção política de financiamento, através do aumento da carga tributária, foi pela implementação de um modelo de tributação regressivo, com a isenção da tributação da renda decorrente de lucros e dividendos, redução da progressividade do imposto de renda da pessoa física e a concentração da taxação nos tributos sobre o consumo e nas contribuições previdenciárias e sociais. Com o esgotamento do modelo de aumento da carga tributária global e o incremento do déficit e dívidas públicos, principalmente após 2014, as medidas implementadas têm sido de reformas do Estado, notadamente a Previdenciária e o chamado "Teto de Gastos", que visam reduzir e restringir a oferta e o acesso aos serviços públicos pela população, notadamente a mais carente. A demonização de novas fontes de arrecadação, que poderiam obter recursos extras dos setores mais rico da sociedade, como a tributação da movimentação financeira e o imposto sobre grandes fortunas, e a dificuldade na aprovação do projeto de retorno da tributação de lucros e dividendos, demonstram a força que o pensamento neoliberal ainda possui nas elites políticas brasileiras.

5 - A predominância dos interesses do grande capital e das elites sociais, que estão fortemente representados na composição majoritariamente elitista e conservadora do Congresso Nacional, nas legislaturas posteriores à promulgação da Constituição de 1988.

Tendo o Congresso Nacional uma composição que não espelha a realidade da estrutura da sociedade brasileira, tendo em vista a excessiva predominância de congressistas que estão nos substratos mais altos da pirâmide social, é esperável que propostas que visem alterar a realidade do sistema tributário, com aumento da participação da tributação sobre a renda e o patrimônio, e mudança do viés regressivo para progressivo, não seja aderente ao *mainstream* ideológico que predomina no Congresso.

Por isso, pode-se afirmar que a regressividade do sistema tributário brasileiro não é algo fortuito ou acidental, mas uma decisão política das nossas elites econômicas e políticas, que convenientemente aos seus interesses direcionaram a carga fiscal para os tributos sobre o consumo e desoneram a tributação sobre a renda e o patrimônio, em comparação com a realidade dos países mais desenvolvidos.

As proposições legislativas de cunho progressivo tendem a enfrentar forte oposição (bloqueio) no curso da sua tramitação legislativa no Congresso Nacional. Os grupos de interesses diretamente afetados se organizam e executam trabalho de convencimento junto aos parlamentares, notadamente aos líderes partidários e relatores, trazendo informações e dados técnicos para corroborar a sua posição. O discurso mais corrente é o que opõe a proposta ao investimento produtivo, à competitividade e geração de empregos. Esse tipo de argumentação, tende a colocar os legisladores em situação de déficit informacional e na posição incomoda de defender o "aumento da carga tributária" em detrimento do "desenvolvimento econômico" e da "geração de empregos". Os dados trazidos pelos grupos de interesses, no trabalho de convencimento, normalmente, somente são refutados quando existe o trabalho de contraditório da tecnoburocracia, via Receita Federal ou Ministério da Fazenda. Já que há disparidade de acesso a informações e recursos, quando se pensa em outros atores, como sindicatos e organizações sociais sem fins lucrativos.

Tal situação explica porque mesmo nos dois primeiros períodos em que o Partido dos Trabalhadores ocupou a Presidência da República (2003 a 2106), não se conseguiu implementar mudanças estruturais mais profundas no sistema tributário brasileiro. A inviabilidade dessa empreitada foi constatada pela inviabilização das propostas mais progressivas trazidas na Proposta de Emenda Constitucional n. 41/03. Mesmo tendo sido construído uma coalisão partidária que dava maioria no Congresso ao governo do Presidente Luis Inácio Lula da Silva, isso não implicou que os partidos de centro e direita integrantes tivesse adotado uma posição pró tributação progressiva. Não foi construída uma coalisão que abarcasse a aceitação desse tipo de modificação na divisão da renda nacional. Na realidade, no Brasil até o momento não se construiu, em qualquer governo, uma coalisão governamental que tivesse a mudança do sistema tributário, vinculada à mudança da sua ótica de regressivo para progressivo, como um ponto de convergência. A recente, até o momento, inviabilização da aprovação da tributação de lucros e dividendos no Senado Federal é uma comprovação desse cenário.

6 - No contexto que a tributação é elemento central na disputa social pela distribuição da renda nacional, existe grande conveniência política de se "esconder" a tributação no custo de mercadorias e serviços, tornando menos transparente caráter regressivo do sistema tributário, com a alienação da maioria da população sobre a divisão do financiamento social do Estado e das possibilidades de redistribuição da riqueza nacional.

O cidadão de baixa renda acaba por ter reduzida a percepção de que contribui diretamente para o custeio dos gastos públicos, e proporcionalmente e em termos de esforço pessoal (sacrifício dos recursos voltados aos gastos essenciais) de forma mais agudas do que os risco. O que reduz a sua percepção de cidadania e a sua capacidade de exigir as contrapartidas a que faz jus.

Por outro lado, o cidadão de classe média e alta, e as empresas, têm uma percepção muitas vezes equivocada, maximizando a sua contribuição, como se a tributação que suportam (mais visível) fosse a mais pesada e que lhes coubesse um status maior de cidadania (o cidadão-contribuinte), que acaba desaguando em casos extremos na visão autoritária do "cidadão de bem" que emergiu na cena social e política brasileira.

Situação que aumenta a resistência política a qualquer proposição legislativa que pretenda tornar o sistema tributário brasileiro mais responsivo ao projeto constitucional, com a tributação progressiva da renda e do patrimônio e a redução do percentual da tributação regressiva sobre o consumo.

7 - O déficit democrático do processo legislativo tributário federal, com o forte predomínio das lideranças partidárias e das Mesas Diretoras da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e a utilização comum dos regimes de urgência e urgência urgentíssima.

Dinâmica do processo legislativo tributário que inibe e, muitas vezes, inviabiliza totalmente o debate e a participação popular e de seus organismos de representação (sindicatos, órgãos de representação estudantil, organizações não governamentais), no debate das proposições tributárias.

A utilização do regime de urgência também implica numa aceleração exagerada, e na maioria das vezes desnecessária em termos reais e não de conveniência política, do processo legislativo tributário. Fato que compromete a qualidade do processo e a possibilidade que os parlamentares e os órgãos de assessoria tenham tempo e capacidade de utilização de recursos, como realização de audiências públicas, obtenção de informações técnicas, participação de especialistas nas discussões em comissão, etc., que são extremamente importantes para a qualidade das normas aprovadas. Em diversas situações, irracionalidades, nos termos dos pressupostos trazidos por Manuel Atienza, inclusive os déficits de racionalidade teleológica e ética, poderiam ser evitadas caso os legisladores e todos os grupos de interesses envolvidos, não somente aqueles vinculados ao empresariado, pudessem ter abertura e tempo para discutir e apresentar sugestões para alterações ou aprimoramento à sugestão de texto legal, ou, ainda, razões para a sua não aprovação.

- **BIBLIOGRAFIA**

"HABITAT" dos grupos de lobby são as comissões permanentes do Congresso. **Valor Econômico**, out. 2015. Disponível em: https://valor.globo.com/politica/noticia/2015/10/30/habitat-dos-grupos-de-lobby-sao-as-comissoes-permanentes-do-congresso.ghtml. Acesso em: 31 jan. 2023.

ABRANCHES, Sérgio. Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro. Revista de Ciências Sociais, v. 31, n. 1, Rio de Janeiro, 1988. Disponível em https://politica3unifesp.files.wordpress.com/2013/01/74783229-presidencialismo-de-coalizao-sergio-abranches.pdf

_____. Presidencialismo de coalizão: raízes e evolução do modelo político brasileiro. 1ª edição, São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

ABREU, Cláudia Crisostimo de. A permanente tensão entre realidade e norma: fundamentos da racionalidade jurídica. Dissertação de Mestrado em Direito. – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: Microsoft Word - CL%C1UDIA%20CRISOSTIMO%20DE%20ABREU[1].doc (ufpr.br). Acesso em: 15/12/20.

ACRE. ITCMD. **Secretária de Estado da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: http://sefaz.acre.gov.br/2021/?tag=itcmd Acesso em: 31 jan. 2023.

AFONSO, José Roberto R. A Economia Política da Reforma Tributária: o caso Brasileiro. 2013. Disponível em https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2021-03/a-economia-pol_tica-da-reforma-tribut_ria.pdf Acesso em 16/08/21.

AFP. Gérard Depardieu declara renda na Rússia para pagar menos imposto. **G1**, mai. 2014.Disponível em: https://g1.globo.com/pop-arte/cinema/noticia/2014/05/gerard-depardieu-declara-renda-na-russia-para-pagar-menos-imposto.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Âmbito Jurídico, Rio Grande, ano XVII, n. 122, mar. 2014. Disponível em https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-grandes-fortunas/ Acesso em 28/09/22.

ALEXY, Robert. Conceito e Validade do Direito. Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes, São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

ALMEIDA, Acir. A política da mudança institucional: processo legislativo no Brasil pós-1988. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS, 40., 2016, Caxambu. **Anais** […]. Caxambu: [*s. n.*], 2016. p. 1-29. Disponível em https://www.anpocs.com/index.php/papers-40-encontro/st-10/st19-7/10307-a-politica-da-mudanca-institucional-processolegislativo-no-brasil-pos-1988/file Acesso em 08/03/21.

ALMEIDA, Marta Tavares de. **A contribuição da Legística para uma política de legislaçã**o: concepções, métodos e técnicas. 2007. Disponível em: https://sociologiajuridica.files.wordpress.com/2011/10/leitura-complementar-04-fev_marta_tavares.pdf Acesso em 21/03/21.

ALMEIDA, Roberto Schmidt de. A estruturação da tecnoburocracia do planejamento territorial no Brasil. **Terra Brasilis**, 2003, p. 01-14. Disponível em https://journals.openedition.org/terrabrasilis/356 Acesso em 09/05/22.

ALTOÉ, Marcelo Martins. **Elusão e os limites do planejamento tributário**: entre o direito fundamental de liberdade fiscal e o dever fundamental de pagar tributos. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito de Vitória, 2020. Disponível em http://repositorio.fdv.br:8080/bitstream/fdv/840/1/MARCELO%20MARTINS%20ALTO%C3%89%20.pdf Acesso em 27/10/22.

AMAPÁ. Decreto nº 3.601, de 29 dez. 2000. **LegisWeb**, 2000. Disponível em: https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=118679. Acesso em: 31 jan. 2023.

AMARAL, Ana Regina Villar Peres. **O Parlamento brasileiro** – processo, produção e organização legislativa: o papel das Comissões em perspectiva comparada. 2009. 174 f. (Dissertação de Mestrado) – IUPERJ, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/6504

AMORIM, Victor Aguiar Jardim de. **A dinâmica decisória no processo legislativo brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

ANDRADE, Aparecida de Moura; SANTANA, Héctor Valverde. Avaliação de políticas públicas versus avaliação de impacto legislativo: uma visão dicotômica de um fenômeno singular**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília**, v. 7, nº 3, 2017 p. 781-798. Disponível em: https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4740 Acesso em 28/03/21.

ANDRADE, Robson Braga de. Reforma do Imposto de Renda deve estimular investimentos. **Correio Brasiliense**, ago. 2021. Disponível em https://www.correiobraziliense.com.br/opiniao/2021/08/4946146-artigo-reforma-do-imposto-de-renda-precisa-estimular-investimentos.html Acesso em 23/05/22.

ARAÚJO, Suely; SILVA, Rafael. Reflexões sobre os estudos legislativos no Brasil: por um retrato mais fidedigno do parlamento e dos parlamentares. In: ENCUENTRO INTERNACIONAL LEGISLATIVOS EN AMÉRICA LATINA, 1., Belo Horizonte, 2011. **Anais** [...]. Belo Horizonte, 2011. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/52012035_Reflexoes_sobre_os_estudos_legislativos_no_Brasil_por_um_retrato_mais_fidedigno_do_Parlamento_e_dos_parlamentares. Acesso em 06/04/22.

_____ Reflexões e Novas Agendas de Pesquisa para os Estudos Legislativos no Brasil. **Revista Ibero-Americana de Estudos Legislativos**, v. 2, p. 58-74, 2012.

ATIENZA, Manuel. Contribución para una teoría de la legislación. **Doxa**, n. 06, p. 385-443, 1989.

_____. Razón práctica y legislación. **Revista Mexicana de Estudios** Parlamentários. Vol. I, núm.3, septiembre-dezembre de 1991, p. 9-31.

_____. El derecho como argumentación. **Revista de Filosofia moral y política**, nº 21, 1999, págs. 37-47. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=149530 Acesso em 02/04/21.

_____ Argumentación y legislación. In MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio (Dir). **La proliferación legislativa**: un desafio para el Estado de Derecho. Madrid: Civitas, p. 89-112, 2004.

_____. **El derecho como argumentación**. Barcelona. Ariel. 2006.

_____. **Tras la justicia. Barcelona**: Ariel Derecho, 2012.

_____ . **O sentido do Direito**. Lisboa: Escolar Editora, 2014.

_____. **Curso de Argumentação Jurídica**; tradução de Claudia Roesler. Curitiba: Alteridade, 2017.

_____. Frentes e bancadas parlamentares: uma proposta teóricometodológica e de agenda de pesquisa. 10º Encontro da Associação Brasileira de Ciência Política. Belo Horizonte, 2016.

ANFIP. Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Desoneração da folha de pagamentos: impactos no financiamento a Previdência Social**. 2015. Disponível em: https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2019/01/20150730181429_Nota-Tecnica-Desoneracao-da-Folha-de-Pagamentos-Impactos-no-Financiamento-da-Previdencia-Social_30-07-2015_nota_tecnica-FINAL.pdf. Acesso em 16/08/22.

AO VIVO: Paulo Guedes dá entrevista ao 'Economia em Foco'. **JovemPan**, ago. 2021. Disponível em: https://jovempan.com.br/programas/economia-em-foco/ao-vivo-paulo-guedes-da-entrevista-ao-ecomomia-em-foco.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

ARAÚJO, Paulo Magalhães. **Os parlamentares no Congresso Nacional**: uma abordagem longitudinal e comparada do perfil de deputados e senadores brasileiros, Estudo apresentado no 37º Encontro Anual da ANPOCS. Disponível em https://anpocs.com/index.php/papers-37-encontro/st/st03/8397-os-parlamentares-no-congresso-nacional-uma-abordagem-longitudinal-e-comparada-do-perfil-de-deputados-e-senadores-brasileiros/file Acesso em 14/08/22.

ARAÚJO, Suely M. V. G.; SILVA, Rafael S. Reflexões sobre os estudos legislativos no Brasil: por um retrato mais fidedigno do parlamento e dos parlamentares. *In:* ENCUENTRO INTERNACIONAL LEGISLATIVOS EN AMÉRICA LATINA, I., 2011, Belo Horizonte. **Anais** [...]. Belo Horizonte, 2011.

ARRETCHE, Marta. Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil. A inclusão dos outsiders. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, vol. 33, n. 96, 2018, p. 1-23. Disponível em https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/Mtx4F43dy9YjLkf9k85Gg7F/?format=pdf&lang=pt Acesso em 01/10/22.

AZEVEDO, Sérgio de; MELO, Marcus André. Reforma Tributária: Federalismo e mudança constitucional. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, vol. 12, n. 35, 1997. Disponível em https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/yB3cPwxpxkDZtbpCDLfNKtn/?format=pdf&lang=pt Acesso em 20/06/22.

AZOULIN, Audren Marlei. **Do lobby às relações governamentais**: a profissionalização da representação de interesse no Brasil. Curitiba: InterSaberes, 2020.

BAHIA. Informações sobre o ITD. **Secretária de Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/especiais/informacoes_itd.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

BANDEIRA, Katarina. Paulo Guedes trata críticas de estados e empresários à reforma do IR como sinal positivo. **Folha de Pernambuco**, ago. 2021. Disponível em: https://www.folhape.com.br/economia/paulo-guedes-trata-criticas-de-estados-e-empresarios-a-reforma-do-ir/193757/. Acesso em: 31 jan. 2023.

BARBOSA, Marina; RODIRGUES, Douglas. Relator do Imposto de Renda diz que projeto tem que ser arquivado e "extinto". **Poder360**, dez. 2021. Disponível em: https://www.poder360.com.br/governo/guedes-diz-que-reforma-do-ir-nao-deve-avancar-no-senado/. Acesso em: 31 jan. 2023.

BARBOSA. Guedes: "Não queremos desonerar a folha só para quem tem lobby em Brasília". **Correio Braziliense**, set. 2020. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2020/09/4879078-guedes-nao-queremos-desonerar-a-folha-so-para-quem-tem-lobby-em-brasilia.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

BARILARI, André. **Le consentement à l´impôt**. Paris: Presses de Sciences PO, 2000.

BARROSO, Luis Roberto. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. **Revista Consultor Jurídico**, 22 de dezembro de 2008. Disponível em https://www.conjur.com.br/2008-dez-22/judicializacao_ativismo_legitimidade_democratica?pagina=3#:~:text=A%20judicializa%C3%A7%C3%A3o%20e%20o%20ativismo,rigor%2C%20pelas%20mesmas%20causas%20imediatas.&text=Em%20todos%20os%20casos%20referidos,lhe%20cabia%20fazer%2C%20sem%20alternativa Acesso em 20/05/22.

_____ Constituição, Democracia e Supremacia Judicial: Direito e Política no Brasil Contemporâneo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, v. 2, n. 21, jan./jun. 2012. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1794/2297> Acesso em 15/05/22.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A "governamentalização" do poder de decisão tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenador). **Direito tributário** – Homenagem a Alcides Jorge Costa. V.1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 419.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. **Revista de Informação Legislativa**: RIL, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set. 2018. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27. Acesso em 07/09/22.

BAUMAN, Zygmunt. **A globalização e as consequências humanas**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor: 1999.

_____. **Em busca da política.** Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor: 2000.

BEZERRA, Gabriella Maria Lima. A Oposição no Presidencialismo Brasileiro: Padrões Institucionais e Práticas Políticas. In: ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS ST08 – SEMINÁRIO TEMÁTICO: PARTIDOS E SISTEMAS PARTIDÁRIOS, 37., 2013. **Anais** [...]. [s.l.], 2013. Disponível em: https://www.anpocs.com/index.php/papers-37-encontro/st/st08/8433-a-oposicao-no-presidencialismo-brasileiro-padroes-institucionais-e-praticas-politicas/file Acesso em 23/06/22.

BIM, Eduardo Fortunato. A função constitucional das Comissões Parlamentares de Inquérito : instrumentos da minoria parlamentar e informação da sociedade. **Revista de informação legislativa**, v. 42, n. 165, p. 107-121, jan./mar. 2005. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/165/ril_v42_n165_p107.pdf Acesso em 30/06/22.

BINENBOJM, Gustavo. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade no direito brasileiro. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p 145-204.

BITTAR, Eduardo C. B. Ética, cidadania e Constituição: o direito à dignidade e à condição humana. **Revista Brasileira de Direito Constitucional** – RBDC n. 8 – jul./dez. 2006, p. 125/155. Disponível em: https://repositorio.usp.br/item/002941076 Acesso em 02/02/21.

BONFANTI, Cristiane. Projeto de reforma do IR segue na gaveta 'enquanto eu estiver vivo', diz relator. **JOTA**, mai. 2022. Disponível em: https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/relator-reforma-coronel-imposto-de-renda-23052022. Acesso em: 31 jan. 2023.

BORIN, Jair. O lobby na imprensa: tipificação e formas de atuação. **Cadernos de Jornalismo e Editoração**, São Paulo, n. 22, 1988. Disponível em https://repositorio.usp.br/item/000781142 Acesso em 15/07/22.

BRAATZ, Tatiani Heckert. É preciso argumentar? Reflexões sobre a argumentação jurídica e a teoria de Manuel Atienza. **Revista Jurídica** – CCJ/FURB. v 11, n. 21,

jan/jun 2007, p. 133/147. Disponível em: https://proxy.furb.br/ojs/index.php/juridica/article/view/445/404 Acesso em 09/02/21.

BRANDÃO, Francisco. Lira anuncia que lucros de pequenas empresas continuarão isentos. **Câmara dos Deputados**, jul. 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/788050-lira-anuncia-que-lucros-de-pequenas-empresas-continuarao-isentos/. Acesso em: 31 jan. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

_____. Emenda Constitucional nº 100, de 26 de junho de 2019. Altera os arts. 165 e 166 da Constituição Federal para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária proveniente de emendas de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc100.htm

_____. Emenda Constitucional nº 102, de 26 de setembro de 2019. Dá nova redação ao art. 20 da Constituição Federal e altera o art. 165 da Constituição Federal e o art. 107 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc102.htm

_____. Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm

_____. Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015. Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm

_____. Lei nº 13.148, de 3 de maio de 2021. Dispõe sobre ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da Covid-19; institui o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) e o Programa de Garantia aos Setores Críticos (PGSC); e altera as Leis nos 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e 8.212, de 24 de julho de 1991. **Diário Oficial da União**, de 18 de março de 2022 – Edição extra. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14148.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Lei nº 13.547, de julho de 2017. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis n º 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. **Diário Oficial da União**, 14 de julho de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Lei nº 14.301, de 7 de janeiros de 2022. Institui o Programa de Estímulo ao Transporte por Cabotagem (BR do Mar); altera as Leis nºs 5.474, de 18 de julho de 1968, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 10.233, de 5 de junho de 2001, 10.893, de 13 de julho de 2004, e 11.033, de 21 de dezembro de 2004; e revoga o Decreto do Poder Legislativo nº 123, de 11 de novembro de 1892, e o Decreto-Lei nº 2.784, de 20 de novembro de 1940, e dispositivos da Medida Provisória nº 2.217-3, de 4 de setembro de 2001, e das Leis nºs 6.458, de 1º de novembro de 1977, 11.434, de 28 de dezembro de 2006, 11.483, de 31 de maio de 2007, 11.518, de 5 de setembro de 2007, 12.599, de 23 de março de 2012, 12.815, de 5 de junho de 2013, e 13.848, de 25 de junho de 2019. **Diário Oficial da União**, 25 de março de 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Lei/L14301.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

_____. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm

_____. Lei Complementar nº 193, de 17 de março de 2022. Institui o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional (Relp). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp193.htm

_____. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm

_____. Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1988. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm

_____. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm#:~:text=Fica%20institu%C3%ADdo%20o%20Regime%20Tribut%C3%A1rio,REPORTO%2C%20nos%20termos%20desta%20Lei.

_____. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica (...) Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm

_____. Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições (...) Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11488.htm

_____. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm#:~:text=Institui%20o%20Regime%20Especial%20de,altera%20as%20Leis%20n%C2%BA%2011.774

_____. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011 (...) Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13043.htm

_____. Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Altera as Leis n º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.035, de 1º de outubro de 2009; e revoga dispositivos da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm

_____. Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis n º 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13202.htm#:~:text=Institui%20o%20Programa%20de%20Redu%C3%A7%C3%A3o,de%201995%2C%20e%2012.546%2C%20de

_____. Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13496.htm

_____. Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018. Altera as Leis nº s 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13670.htm

_____. Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13844.htm

_____. Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020. Institui o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda; dispõe sobre medidas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020; altera as Leis n os 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.101, de 19 de dezembro de 2000, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 8.177, de 1º de março de 1991; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l14020.htm

_____. Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021. Dispõe sobre ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da Covid-19; institui o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) e o Programa de Garantia aos Setores Críticos (PGSC); e altera as Leis nºs 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14148.htm

_____. Lei nº 14.288, de 31 de dezembro de 2021. Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o prazo referente à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, e a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para prorrogar o prazo referente a acréscimo de alíquota da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), nos termos que especifica. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14288.htm

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm

_____. Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994. Altera a legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8849.htm#:~:text=LEI%20No%208.849%2C%20DE%2028%20DE%20JANEIRO%20DE%201994.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,natureza%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias.

_____. Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1994. Dá nova redação a dispositivos das Leis nºs 8.849, de 28 de janeiro de 1994, e 8.541, de 23 de dezembro de 1992, que alteram a legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9064.htm

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm

_____. Medida Previsória nº 540, de 02 de agosto de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 651, de 09 de julho de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sob a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros; sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros; sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Mpv/mpv651.htm Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 669, de 26 de fevereiro de 2015. Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta; a Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, a Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, e a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias; e a Lei nº 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à

realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv669.htm Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/mpv/mpv766.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20N%C2%BA%20766%2C%20DE%204%20DE%20JANEIRO%20DE%202017.&text=Institui%20o%20Programa%20de%20Regulariza%C3%A7%C3%A3o,Procuradoria%2DGeral%20da%20Fazenda%20Nacional. Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 783, de 31 de maio de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/mpv/mpv783.htm Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 794, de 9 de agosto de 2017. Revoga a Medida Provisória n º 772, de 29 de março de 2017, a Medida Provisória n º 773, de 29 de março de 2017, e a Medida Provisória n º 774, de 30 de março de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv794.htm Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 870, de 1º de janeiro de 2019. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv870.htm Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 936, de 1 de abril de 2020. Institui o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda e dispõe sobre medidas trabalhistas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19), de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/mpv/mpv936.htm Acesso em 12/01/23.

_____. Medida Previsória nº 955, de 20 de abril de 2020. Revoga a Medida Provisória nº 905, de 11 de novembro de 2019, que institui o Contrato de Trabalho

Verde e Amarelo e altera a legislação trabalhista. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Mpv/mpv955.htm Acesso em 12/01/23.

BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. Estado, aparelho do Estado e sociedade civil. Brasília: ENAP, 1995. Disponível em https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/523 Acesso em 11/05/22.

_____. Projeto de Lei nº 3507/2021. Institui o Programa de Desenvolvimento da Indústria de Fertilizantes - PROFERT e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2302432. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Projeto de Resolução do Senado nº 57, de 2019 (atividade legislativa). Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata o inciso I do caput, e inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição Federal. **Senado Federal**, 2019. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Proposta de Emenda à Constituição n 41-A, de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=155830&filename=PRL+1+PEC04103+%3D%3E+PEC+41/2003. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Proposta de Emenda à Constituição. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**, [s.d.]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Requerimento nº 1.490, de 2020. Requer a inclusão do PLP 277/2008, que regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre grandes fortunas). **Câmara dos Deputados**, jun. 2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1902254. Acesso em: 31 jan. 2023.

BROOKS, Neils. **The Logic, Policy and Politics of Tax Law**: An Overview. Toronto: Carswell, 2000. Disponível em http://www.yorku.ca/thwong/tax%20llm%20foundational%20readings/Brooks-Introductory%20Chapter.01-3.pdf Acesso em 07/04/22.

BUSTAMANTE, Thomas. Racionalidad judicial y racionalidad legislativa: um sucinto análisis de la crítica de Manuel Atienza a la tesis del caso especial y su contribución para la teoría de la argumentación en el ámbito legislativo. In: REGLA, Josep Aguiló; CASTRO, Pedro Paulino Grández (Eds). **Sobre el razonamiento judicial**. Um diálogo con Manuel Atienza. Lima: Pafestra Editores, p. 43-57, 2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Banca atual Câmara dos Deputados**, [s.d.]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/deputados/bancada-atual. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Diário da Câmara dos Deputados. Nov. 1995. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD09NOV1995.pdf#page=148. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Resolução nº 9, de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso l, e § 1°, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União** - Seção 1, 6 mai. 1992. p. 5626. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html Acesso em 27/08/2022.

CAMPELO, Ana Karina de Souza. **Presidencialismo de Coalizão**: o arranjo institucional pós Constituição de 1988 e o dilema da instabilidade democrática. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Universidade Federal do Piauí, 2018. Disponível em < https://repositorio.ufpi.br/xmlui/handle/123456789/2197>. Acesso em 01/08/2021.

CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. **A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil**. Tese (Dourantado em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco. 2019. Disponível em https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/34483/1/TESE%20Giovanni%20Christian%20Nunes%20Campos.pdf Acesso em 10/09/22.

CAMPOS, Juliana Isac. **Lobby e Parlamento**: Estudo de caso da atuação da assessoria de relações governamentais da FIESP no Congresso Nacional brasileiro. Disponível em https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/33780 Acesso em 09/08/2022.

CNI. Agenda legislativa da Indústria 2022. **Portal da Indústria**, 2022. Disponível em: https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/assuntos-legislativos/produtos/agenda-legislativa/#agenda-legislativa-da-industria-2022%20. Acesso em: 31 jan. 2023.

___. Agenda legislativa da Indústria 2022: pauta mínima. **Portal da Indústria**, 2022. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/a2/74/a2740310-0c29-4fbf-9266-d614f88ec5b1/pauta_minima_2022_interativo.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Legislação governamental. In: As vertentes do direito constitucional contemporâneo. (coord.) Ives Gandra da Silva Martins. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

CARAM, Bernardo. Guedes enfrenta rebelião de auxiliares contra reforma do Imposto de Renda. **Folha de S. Paulo**, jul. 2021. Disponível em:

https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/07/guedes-enfrenta-rebeliao-de-auxiliares-contra-reforma-do-imposto-de-renda.shtml Acesso em: 31 jan. 2023.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

CARTA do Comsefaz contra o atentado ao sistema federativo do país pretendida pelo substitutivo do imposto de renda, que reduziria serviços públicos aos mais pobres para privilegiar os mais ricos. **ComSefaz**, 2021. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2021/07/Carta-do-Comsefaz-PL-2337-21-16jul2021.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO**: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf Acesso em 10/09/22.

CARVALHO, Bruno Sciberras de. **A escolha racional como teoria social e política: uma interpretação crítica**. Rio de Janeiro: TopBooks, 2018.

CARVALHO, Cristiano Viveiros de. **Controle Judicial e Processo Legislativo** – A observância dos Regimentos Internos das Casas Legislativas como garantia do Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2002.

CARVALHO, Ernani Rodrigues de. Em busca da judicialização da política no Brasil: apontamentos de uma nova abordagem. **Revista Sociologia e Política**, Curitiba, 23, p. 115-126, nov. 2004. Disponível em https://www.scielo.br/j/rsocp/a/N7mbY9C3VmBv7866K974jfP/?format=pdf&lang=pt Acesso em 20/06/22.

CARVALHO, Valter Rodrigues; VIANA, *João Paulo Saraiva*; CARLOMAGNO*, Márcio Cunha*. **Presidencialismo de coalizão em tempos de crise institucional**: relação executivo-legislativo nos governos Dilma (2015-2016) e Temer (2016-2018). Revista Política Hoje, nº 2, 2019, pgs. 59-78. Disponível em: https://periodicos.ufpe.br/revistas/politicahoje/article/view/244088 Acesso em 20/09/22

CASALMIGLIA, Albert. ¿Debe ser la moral el único criterio para legislar? **Doxa**: Cuadernos de Filosofía del Derecho nº 13, 1993, págs. 161-178. Disponível em: http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/10708. Acesso em 25/01/21.

CASSEB, Diego Felipe. **Contribuição previdenciária sobre a receita bruta**: análise crítica e estudo de alternativas. São Paulo: Almedia, 2017.

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. Controle Preventivo de Constitucionalidade e ee Legística pelas Comissões de Constituição e Justiça: importância, perspectivas e desafios**.** *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet (orgs.). CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL: "30 anos de constituição: um balanço", XXI.,**.** Brasília: IDP, 2019. **Anais** [...]. Brasília,

2019. , pp. 47-58Disponível em: https://www.idp.edu.br/wp-content/uploads/2019/10/e-book_XXI-Congresso-Internacional-de-Direito-Constitucional-do-IDP.pdf. Acesso em 15/04/21.

CAVALCANTI, Hylda. Cresce, entre deputados, prática de apresentar íntegra de emendas elaboradas por empresas. **SMetal**, jun. 2015. Disponível em: https://www.smetal.org.br/imprensa/cresce-entre-deputados-pratica-de-apresentar-integra-de-emendas-elaboradas-por/20150626-103320-r219. Acesso em: 31 jan. 2023.

CDL BRASIL. Dia Livre de Impostos acontece dia 02 de junho em todo o país. **FCDL Minas Gerais**, mai. 2022. Disponível em: https://fcdlmg.org.br/dia-livre-de-impostos-acontece-dia-02-de-junho-em-todo-o-pais/. Acesso em: 31 jan. 2023.

CEARÁ. Lei nº 15.812, de 20 de jul. 2015. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD. **Alece**, mai. 2017. Disponível em: https://belt.al.ce.gov.br/index.php/component/k2/item/3589-lei-n-15-812-de-20-07-15-d-o-23-07-15. Acesso em: 31 jan. 2023.

CENTRÃO fatura alto com Bolsonaro e controla quase R$ 150 bi no governo. **Isto é Dinheiro**, jan. 2022. Disponível em: https://www.istoedinheiro.com.br/centrao-fatura-alto-com-bolsonaro-e-controla-quase-r-150-bi-no-governo/. Acesso em: 31 jan. 2023.

CEPAL. Receita tributária na América Latina e Caribe teve um crescimento modesto antes de ser duramente atingida pela crise da COVID-19. **CEPAL**, abril. 2021. Disponível em: https://www.cepal.org/pt-br/comunicados/receita-tributaria-america-latina-caribe-teve-crescimento-modesto-antes-ser-duramente#:~:text=an%C3%A1lise%20divulgada%20hoje.-,Revenue%20Statistics%20in%20Latin%20America%20and%20the%20Caribbean%202021%20(Estat%C3%ADsticas,aumentos%20na%20sub%2Dregi%C3%A3o%20do. Acesso em: 31 jan. 2023.

CERDEIRA, Pablo; VASCONCELLOS, Fábio; SGANZERLA, Rogerio; CUNHA, Brenda; CARABETTA, João; SALLES, Alifer; SCOVINO, Fernanda (org.). **Congresso em número***s*: a produção legislativa do Brasil de 1988 a 2017. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getulio Vargas, 2018. Disponível em http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/24019?locale-attribute=en Acesso em 23/07/22.

CLARK, Giovani; CÔRREA, Leonardo Alves; NASCIMENTO, Samuel Pontes do. Ideologia constitucional e Pluralismo produtivo. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Número Especial: Em Memória do Professor Washington Peluso Albino de Souza. 2013. Disponível em https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/P.0304-2340.2013vWAp265 Acesso em 11/09/22.

CLÈVE, Clémerson Merlin. Atividade legislativa do poder executivo. 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. Governança europeia: legislar

melhor. **CCE**, 2002. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0275:FIN:PT:PDF. Acesso em: 31 jan. 2023.

COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO. Audiência pública 18/03/2015. **Câmara dos Deputados**, [s.d.]. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/arquivos/audiencia-publica-18-03-2015. Acesso em: 31 jan. 2023.

CNI. **Agenda Legislativa da Indústria 2022**. Disponível em https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2002/3/agenda-legislativa-da-industria/#agenda-legislativa-da-industria-2022%20 Acesso em 25/05/22.

____. **Pauta Mínima da Agenda Legislativa da Indústria** 2022. Disponível em https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/a2/74/a2740310-0c29-4fbf-9266-d614f88ec5b1/pauta_minima_2022_interativo.pdf Acesso em 23/05/22

CONHEÇA a pauta conservadora do novo Congresso. **DIAP**, out. 2022. Disponível em: https://www.diap.org.br/index.php/noticias/agencia-diap/91179-conheca-a-pauta-conservadora-do-novo-congresso. Acesso em: 31 jan. 2023.

CONSEFAZ. Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação. Ofício n. 11/15. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-restrito-1/consefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-consefaz-ndeg-11-15 Acesso em 10/09/22.

Construção defende derrubada de veto à desoneração da folha de pagamento. Agência **CBIC**, nov. 2020. Disponível em: https://cbic.org.br/construcao-defende-derrubada-de-veto-a-desoneracao-da-folha-de-pagamento/. Acesso em: 31 jan. 2023.
CONTI, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário: Interpretado pelos Tribunais. São Paulo, Belo Horizonte: 1997.

CORADINI, Odaci Luiz. Frentes parlamentares, representação de interesses e alinhamentos políticos. **Revista de Sociologia Política**, v. 18, n. 36, p. 241-256, 2010.
CORBI, Raphael; MIESSI, Fabio. Isenção de IPTU para imóveis locado para templos religios: ganhadores e perdedores. Nexo Jornal, edição eletrônica de 19/04/22. Disponível https://pp.nexojornal.com.br/ponto-de-vista/2022/Isen%C3%A7%C3%A3o-de-IPTU-para-im%C3%B3veis-locados-para-templos-religiosos-ganhadores-e-perdedores Acesso em 14/08/22.

CORREIA, Edmundo; FALCÃO, Maurin Almeida. As elites, a Escola de Chicago e o tributo. **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, Pouso Alegre, v. 34, n. 1: 1-20, jan./jun. 2018. Disponível em https://www.fdsm.edu.br/adm/artigos/ac8e161516f551b92b1eb601ebc32c85.pdf Acesso em 05/08/21.

COSTA, Cláudia Sampaio; MADER, Luzius; SOARES, Fabiana de Meneses. Legistica: história e objeto, fronteiras e perspectivas. In Congresso Internacional de Legística: Qualidade da Lei e Desenvolvimento. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa de Minas Gerais, 2009, p. 41-69.

COSTA, Rafael de Oliveira. O papel da Legística na (re) legitimação das decisões judiciais e no equilíbrio da função juspolítica pelos Tribunais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, v. 61, n. I, 2016. Disponível em: https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/42223. Acesso em 21/01/21.
COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Dialética, 1996.

CRUZ, Leticia. Desoneração da folha de pagamento precisa incluir contrapartidas das empresas, defendem centrais. **RBA**, mai. 2011. Disponível em: https://www.redebrasilatual.com.br/trabalho/2011/05/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-precisa-incluir-contrapartidas-das-empresas-dizem-centrais/. Acesso em: 31 jan. 2023.

CRUZ, Márcia Rodrigues. **Legislativo transformador**. As modificações do Legislativo nos projetos de lei do Executivo. Dissertação (Mestrado) - Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro e ao Centro de Formação da Câmara dos Deputados. Brasília, 2009. Disponível em https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/5764 Acesso em 12/05/2022.

CUNHA, Lucas. Emendamento de medidas provisórias pelo congresso nacional: congressistas pegando carona na agenda política iniciada no Executivo**. Teoria & Sociedade**, Belo Horizonte, n. 22, n. 1, p. 60-89, jan.-jun. 2014.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. **Revista Cadernos de Finanças** Públicas, Brasília, Volume 01, p. 1-60, 2022, p. 02-60. Disponível em https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/166 Acesso em 05/09/22.

DA ROS, Luciano. **Decretos presidenciais nos bancos dos réus**: análise do controle abstrato de constitucionalidade de medidas provisórias pelo Supremo Tribunal Federal no Brasil (1988-2007). Dissertação (Mestrado em em Ciência Política) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2008. Disponível em https://lume.ufrgs.br/handle/10183/13819 Acesso em 04/05/22.

DALLAVA, Caroline Caparroz. **Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da RAIS**. Dissertação (Mestrado) - Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11497/Dissertacao_CarolineDallava.pdf?sequence=1&isAllowed=y Acesso em 16/08/22.

DAHL, Robert A. **Um Prefácio à Teoria Democrática**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1989.

_____. **Poliarquia e Oposição**. Editora USP. São Paulo. 2005.

_____. **Sobre a democracia. Brasília**. Editora Universidade de Brasília, 2016.

DAMÉ, Luiza. Empresários e profissionais liberais são maioria na nova Câmara. **Agência Brasil**, out. 2018. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2018-10/empresarios-e-profissionais-liberais-sao-maioria-na-nova-camara. Acesso em: 31 jan. 2023.

DE LEÓN. Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988. **IBPT**, [s.d.]. Disponível em: https://ibpt.com.br/brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-54-milhoes-desde-a-constituicao-de-1988/. Acesso em: 31 jan. 2023.

DELLEY, Jean-Daniel. Pensar a lei: introdução a um procedimento metódico. **Cadernos da Escola do Legislativ**o, Belo Horizonte, v. 7, n. 12, p. 101-143, jan./jun. 2004. Disponível em: https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/publicacoes_assembleia/periodicas/cadernos/arquivos/pdfs/12/delley.pdf. Acesso em 02/02/21.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ASSESORIA PARLAMENTAR. Novo Congresso Nacional em números: 2019-2023. **Diap**, [s.d.]. Disponívelo em: https://www.diap.org.br/index.php/publicacoes?task=download.send&id=961&catid=65&m=0. Acesso em: 31 jan. 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias sua absoluta inadequação a instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**, v. 12, n. 45, p. 130-142, jul./set. 1988.

DIAS, Maria Tereza, Fonseca; SILVA, Maria Souza. A crise da lei no Estado Democrático de Direito e o papel da Legística no reestabelecimento da racionalidade jurídica. **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**, volume 3, n. 2, p. 36-55, jul/dez 2017. Disponível em: https://www.indexlaw.org/index.php/filosofiadireito/article/view/2400/pdf Acesso em 20/01/21.

DIEESE. Nota Técnica nº 145. O Projeto de Lei 863/2015 e as Mudanças na Desoneração da Folha. Disponível em https://www.dieese.org.br/notatecnica/2015/notaTec145desoneracao.pdf Acesso em 14/08/22.

_____. Nota Técnica nº 261. A proposta de mudanças no Imposto de Renda Reforma Tributária do governo - 2ª Fase. Agosto de 2021. Disponível em https://www.dieese.org.br/notatecnica/2021/notaTec261ReformaTributaria.pdf. Acesso em 29/05/22.

EISENHARDT K. M. Building Theories form Case Study Research. **Academy of Management Review**, Vol. 14, No. 4, p. 532-550, 1989. Disponível em https://www.jstor.org/stable/258557#metadata_info_tab_contents Acesso em 02/12/2022.

EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. O direito de oposição política no estado democrático de direito. In: ENCONTRO PREPARATÓRIO PARA O CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 15., 2006, Recife. **Anais[**...] Recife: CONPEDI, 2006

Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/recife/politica_lilian_emerique.pdf Acesso em 20/04/21.

_____. **Direito Fundamental como Oposição Política**. Curitiba: Juruá, 2006.

EMMENDOERFER, Magnus Luis; SILVA, Gustavo Melo. Contribuições do neoinstitucionalismo da ciência política para os estudos de redes organizacionais. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 6, n. 3, p. 218-229, set./out. 2009. Disponível em https://www.redalyc.org/pdf/3372/337228639004.pdf. Acesso em 02/08/2021.

ENTIDADES enviam carta aberta a senadores contra a PEC dos Precatórios. **ANFIP**, [s.d.]. https://www.anfip.org.br/assuntos-juridicos/entidades-enviam-carta-aberta-a-senadores-contra-a-pec-dos-precatorios/. Acesso em: 31 jan. 2023.

ESTADÃO CONTEÚDO. OAB pede que tributação de dividendos da reforma não atinja profissional liberal. **Isto é Dinheiro**, jun. 2021. Disponível em: https://www.istoedinheiro.com.br/oab-pede-que-tributacao-de-dividendos-da-reforma-nao-atinja-profissional-liberal/. Acesso em: 31 jan. 2023.

EUROPEAN COMMISSION. Better regulation: guidelines and toolbox. **European Commission**, 2021. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_en. Acesso em: 31 jan. 2023.

_____. Better Regulation: why and how. **European Commission**, [s.d.]. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how_pt#:~:text=O%20programa%20Legislar%20Melhor%20tem,estas%20%C3%BAltimas%2C%20e%20que%20s%C3%A3o. Acesso em: 31 jan. 2023.

FALCÃO, Maurin Almeida; OLIVEIRA, Luciana Gualda. O tributo como mecanismo de barganha politica / Taxing as a tool of political bargaining. **Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo**, v. 13, n. 3, p. 342-363, dez. 2017. Disponível em: https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1559. Acesso em 04/02/21.

FAGNANI, Eduardo (org.). ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FEITAL, Thiago Álvares**. A reforma tributária no país dos bacharéis**. Disponível em https://bemditojor.com/a-reforma-tributaria-no-pais-dos-bachareis/ Acesso em 25/05/2022.

FERRARI, Hamilton. Relator do Imposto de Renda diz que projeto tem que ser arquivado e "extinto". **Poder360**, dez. 2021. Disponível em:

https://www.poder360.com.br/economia/relator-do-imposto-de-renda-diz-que-projeto-tem-que-ser-arquivado-e-extinto/. Acesso em: 31 jan. 2023.

FERRAZ JÚNIOR, T. S. **Introdução ao estudo do Direito.** São Paulo: Atlas, 4ª edição, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel. As Medidas Provisórias no sistema constitucional brasileiro. **Revista de Direito Renovar**, São Paulo, n. 16, p. 71-80, 2000.

FIGUEIREDO, Juliana Baldoni. **O Colégio de líderes**: surgimento e evolução. 2011. Disponível https://e-legis.camara.leg.br/cefor/index.php/e-legis/article/view/109 Acesso em 08/05/21.

FIGUEIREDO, Argelina Cheibub; LIMONGI, Fernando. Bases institucionais do presidencialismo de coalizão. In: CHEIBUB, Argelina; LIMONGI, Fernando. **Executivo e Legislativo na nova ordem constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

_____. A crise atual e o debate institucional. **Novos estud. CEBRAP**. São Paulo. v. 36, n.3, p. 79-97. Nov. 2017. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002017000300079&lng=en&nrm=isso Acesso em 14/04/22.

FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. O Congresso e as medidas provisórias: abdicação ou delegação? Novos Estudos, São Paulo, n. 47, p. 127-154, mar. 1997.

_____. Bases Institucionais do Presidencialismo de Coalizão. **Lua Nova**, São Paulo: Cedec, nº 44, 1998, pp. 81-106.

_____. Poder de Agenda e Políticas Substantivas. In: INÁCIO, M.; RENNÓ, l. (Org.). **Legislativo brasileiro em perspectiva comparada**. Belo Horizonte: UFMG, 2009.

FILHO, João Aurino de Melo. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018.

FILHO, Newton Tavares. **Edição de Medidas Provisórias**. Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa. Agosto de 2021.

FLYVBJERG, Bent. Making Social Science Matter. Why social inquiry fails and how it can succeed again. Cambridge. Cambrige University Press, 2001.

_____ Five Misunderstanding about case study research. In: SEALE, Clive et al. (Eds.) Qualitative research practice. London: Sage, 2006. p.420-434
GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____ Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil Sugestão de alterações legislativas no ordenamento

brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 49 n. 194 abr./jun. 2012. Pp. 117-146. Disponível em: 000952689.pdf (senado.leg.br) . Acesso em 24/01/21.

_____ Os clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro e seu paulatino abandono pela Ciência do Direito Tributário produzido no Brasil. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. **Leituras clássicas de direito tributário.** Salvador: Editora JusPodvim, 2018, pgs 551/552.

_____ Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o Imposto sobre Herança e Doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição? **Revista de Direito Internacional e Tributário**, Brasília, V. 13, nº 1, p. 1 – 44 Jan-Jun/2018. Disponível em https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4940502/mod_resource/content/0/Godoi%20e%20Furman%20- Acesso em 12/09/22.

_____ Reforma Tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019. In: CUNHA, Ivan Luduvice; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala [Orgs]. Reforma Tributária Brasileira. Belo Horizonte: Editora D´Plácido, 2019.

GARCIA, Felipe; SACSHIDA, Adolfo; CARVALHO, Alexandre Xavier. Impacto da Desoneração da Folha de Pagamento sobre o Emprego: novas evidência. Texto para discussão/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 2018. **Disponível em Passo Fundo**, v. 13, n. 3, p. 342-363, dez. 2017. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8251/1/TD_2357.pdf. Acesso em 19/09/22.

GERSHON, Debora; CANELLO, Júlio. Ciências Sociais Articuladas – O Centrão na Câmara e o governo Bolsonaro. **Observatório do Legislativo**. Disponível em https://olb.org.br/ciencias-sociais-articuladas-o-centrao-na-camara-e-o-governo-bolsonaro/ Acesso em 02/05/2022.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciad**a. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica, 2016. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf Acesso em 20/08/22.

GODOI, Marciano Seabra de; Elisângela Oliveira de Resende. Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? In, **Finanças Públicas, Igualdade e Democracia** - Volume 1. 1. ed. Belo Horizonte: DPlácido, 2021. v. 1. p. 227.

_____. Nosso sistema tributário é ótimo. Ótimo para os interesses daqueles contribuintes que têm poder suficiente para definir as regras concretas de nosso sistema tributário. In: XAVIER, Bianca Ramos; SANTIAGO, Julio César; SILVA, Ronaldo Campos e (org.). **Estado, Igualdade, Justiça**. São Paulo: Editora Lume Juris, 2022, p. 261-270.

GOIÁS. Alíquota. **Secretária de Estado da Economia**, ago. 2012. Disponível em: https://www.economia.go.gov.br/acesso-%C3%A0-informa%C3%A7%C3%A3o/237-receita-estadual/itcd/4642-perguntas-e-respostas.html#aliquota Acesso em: 31 jan. 2023.

GOMES, Fábio de Barros Correia. Cooperação, liderança e impasse entre o Legislativo e o Executivo na produção legislativa do Congresso Nacional do Brasil. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, p. 911-950, 2012. Disponível em https://www.redalyc.org/pdf/218/21825521003.pdf Acesso em 22/5/21.

GONÇALVES, Joanisval Brito. **Sed quis custodiet ipso custodes**?: o controle da atividade de inteligência em regimes democráticos: os casos de Brasil e Canadá. 2008. 837 f. Tese (Doutorado em Relações Internacionais), Universidade de Brasília, Brasília, 2008. Disponível em https://repositorio.unb.br/handle/10482/1262 Acesso em 12/06/21.

GONÇALVES, Maetê Pedroso. **O ciclo da política nacional de concessão de benefícios tributários (2003-2010).** Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Universidade de São Paulo. Disponível em https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-15032013-105012/publico/2012_MaetePedrosoGoncalves.pdf Acesso em 04/08/22.

GONÇALVES, Maria Cecília Nunes. **Regulamentação do lobby no Congresso Nacional brasileiro**: o estudo comparado do modelo norte-americano. Brasília, 2012. Disponível em http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/8808/regulamentacao_lobby_goncalves.pdf?sequence=1 Acesso em 16/05/22.

GONDIM, Fatima; LETTIERI, Marcelo. Tributação e desigualdade. In: BAVA, S. C. (org.). **Thomas Piketty e o segredo dos ricos**. Sao Paulo: Veneta; Le Monde Diplomatique Brasil, 2014, p. 62-72.

GOTTEMS, Leonardo. Bancada ruralista consegue abortar novos imposto sobre soja. **Pioneer**, abr. 2014. Disponível em: https://www.pioneersementes.com.br/soja/central-de-informacoes/noticias/1278/bancada-ruralista-consegue-abortar-novo-imposto-sobre-soja. Acesso em: 31 jan. 2023.

GOULART, Jossete. O lobby de 80% do PIB para que a Câmara reduza a alíquota do dividendo. **Revista VEJA**, set. 2021. Disponível em: https://veja.abril.com.br/coluna/radar-economico/o-lobby-de-80-do-pib-para-que-a-camara-reduza-a-aliquota-do-dividendo/ Acesso em 23/05/22.

GOULARTI, Juliano Giassi. **Trajetória da política fiscal da desoneração tributária no Brasil** (1966-2016). Disponível em https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/04/TD32.pdf Acesso em 02/02/21.

GUIMARÃES, André Sathler; BRAGA, Ricardo de João. Legística - Inventário semântico e teste de estresse do conceito. Brasília: **Revista de Informação Legislativa**, n. 191 jul./set. 2011, pp. 81-97. Disponível em https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242910/000926852.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 17/03/21

GUIMARÃES, Luís Gustavo Faria. **O presidencialismo de coalizão no Brasil**. São Paulo: Blucher. Open Access, 2020. Disponível em https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-17072020-004705/pt-br.php Acesso em 05/04/2022

HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro** – estudos de teoria política. Trad. George Sperber, Paulo Astor Soethe, Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2º ed. 2002.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. As Três Versões do Neo-Institucionalismo. **Lua Nova,** nº58, 2003, pgs. 193-223. Disponível em https://www.scielo.br/j/ln/a/Vpr4gJNNdjPfNMPr4fj75gb/?format=pdf&lang=pt Acesso em 03/08/21.

HIROI, Taeko; RENNÓ, Lucio. Obstrução e processo decisório na Câmara dos Deputados: 1991 a 2010. Texto para discussão. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada- IPEA**. Brasília: Rio de Janeiro, 2014. Disponível em https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1957.pdf Acesso em 13/06/22.

HOMMERDING, Adalberto Narciso. LYRA, José Francisco Dias da Costa. **Racionalidade das leis penais e legislação penal simbólica**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

HOMMERDING, Adalberto Narciso. **Teoría de la legislación y Derecho como integridade**. Curitiba: Juruá, 2012.

HOROCHOVSKI, Rodrigo Rossi et al. Redes de partidos políticos tecidas por financiadores: um estudo das eleições de 2010 no Brasil. **Revista Teoria & Sociedade**, 2015. Disponível em https://www.scielo.br/j/op/a/MqXRTKXrbtK6YzWRm4QTr8p/?lang=pt. Acesso em 30/05/22.

IFI. Relatório de Acompanhamento Fiscal –Tópico Especial: Gastos (Benefícios) Tributários. Disponível em https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/541284/RAF16_MAIO2018_TopicoEspecial_Gastos.pdf Acesso em 03/08/22.

___. Nota Técnica nº 49, Impactos fiscais da reforma da tributação da renda. 29/09/21. Disponível em https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/592976/NT49_Reforma_IR.pdf. Acesso em 29/05/22.

IMMERGUT, Ellen. O Núcleo Teórico do Novo Institucionalismo. In: SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete (orgs.). **Políticas Públicas: Coletânea**, v. 1. Brasília: ENAP, 2006. Disponível em https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4182349/mod_resource/content/1/ellen%20immergut_o%20nucleo%20teorico%20do%20novo%20institucionalismo.pdf

IMPOSTÔMETRO. Brasileiros já pagaram 1,5 tri em impostos. **Impostômetro**, jul. 2022. Disponível em: https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=1231. Acesso em: 31 jan. 2023.

JACOBSEN, Helen Letícia Grala. **Interação estratégica entre os poderes executivo e legislativo**: as Medidas Provisórias editadas nos mandatos de Lula e Dilma (2003-2014). 2016. 166 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Programa de Pós-Graduação em Ciência Política. Instituto de Filosofia, Sociologia e Política. Universidade Federal de Pelotas, 2016. Disponível em http://repositorio.ufpel.edu.br:8080/bitstream/prefix/3105/1/Helen%20Leticia%20Grala%20Jacobsen_Dissertacao%20.pdf Acesso em 05/07/22.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da América Latina. In: AFONSO, José Roberto. et al. (Ed.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 43-82.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira Junqueira. **O Nó Tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil**. 2011. Disponível em https://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area10/area10-artigo8.pdf Acesso em 14/11/21.

KAITEL, Cristiane Silva; PRETE, Esther Kulkamp Eyng. **Bases Teórica da Legística**: a Legisprudência. In: SOARES, Fabiana Menezes; KAITEL, Cristiane Silva; PRETE, Esther Kulkamp Eyng (Organizadoras). Estudos em Legística – Florianópolis: Tribo da Ilha Editora. 2019, p. 58-92.

KALLÁS FILHO, Elias; CARVALHO, Meliza Marinelli Franco. **A Virtude da Integridade**: Para uma Teoria da Legislação. Revista de Direitos Humanos e Democracia, Unijuí, ano 5. n. 10, jul./dez. 2017, p. 46-65. Disponível em: https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/direitoshumanosedemocracia/article/view/6522 Acesso em 21/01/21.

LAZZARI, Eduardo; ARRETCHE, Marta. O que preferem os congressistas em matéria tributária. **Nexo Jornal**, 06 de outubro de 2020. Disponível em: https://pp.nexojornal.com.br/opiniao/2020/O-que-preferem-os-congressistas-em-mat%C3%A9ria-tribut%C3%A1ria Acesso em 25/10/22.

LAZZARI, Eduardo; ARRETCHE, Marta; MAHLMEISTER, Rodrigo. **O que o Congresso brasileiro prefere em matéria tributária**. Políticas públicas, Cidades e Desigualdades, Nota Técnica 17, de 06 de junho de 2022. Disponível https://centrodametropole.fflch.usp.br/sites/centrodametropole.fflch.usp.br/files/cem_na_midia_anexos/17-nota_tecnica_congresso_tributacao.pdf Acesso em 25/10/22.

LEÃO, Martha Toribio**. O direito fundamental de economizar tributo**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, 2017.

LEMOS, Leany Barreiro de Sousa. **Controle Legislativo em Democracias Presidencialistas**: Brasil e EUA em perspectiva comparada. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de Brasília. 2005. Disponível em

https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/180412/tese_leany.pdf?sequence=7

LIMONGI, Fernando. A democracia no Brasil: presidencialismo, coalizão partidária e processo decisório. **Novos Estudos - Cebrap**, n. 76, 2006, São Paulo, p. 17-41. Disponível em https://www.scielo.br/j/nec/a/BFxz33vLwN9rRnGy6HQMDbz/?lang=pt>.

LIMONGI, Fernando; FIGUEIREDO, Angelina. Poder de Agenda e Políticas Substantivas in INÁCIO, Magna e RENNÓ, Lúcio (Org.). **Legislativo Brasileiro em Perspectiva Comparada**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009. Disponível em https://repositorio.usp.br/item/002277018 Acesso em 04/04/22.

LINHARES, Bianca de Freitas. **Cultura Política e Percepção Tributária** – uma análise sobre a sustentação da democracia brasileira. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul Instituto de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011, p. 100. Disponível em: https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30634. Acesso em 14/02/21.

LISBOA, Marcos de Barros; LATIF, Zeina Abdel. **Democracy and Growth in Brazil**. São Paulo: Insper Working Papers nº 311, 2013. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2013/07/Democracy_and_Growth_in_Brazil.pdf. Acesso em 29/05/22.

LODI, Ricardo. Piketti e a Reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n.3, 2015, p. 1-39. Disponível em https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798 Acesso em 02/09/22.

LOPES, Elizabeth; ARAÚJO, Carla. Luciana defende imposto sobre grandes fortunas. **Exame**, ago. 2014. Disponível em: https://exame.com/brasil/luciana-defende-imposto-sobre-grandes-fortunas/. Acesso em: 31 jan. 2023.

LOPES, Fábio Almeida. **Princípios do processo legislativo: uma perspectiva interdisciplinar e sistêmica**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2009. Disponível em: Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br). Acesso em 23/01/21.

LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. Política e burocracia no presidencialismo brasileiro: o papel do Ministério da Fazenda no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso. **Revista Brasileira de Ciência Política**, vol. 14, nº 41, outubro/99. Pgs 69-89. Disponível em https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/HrwJ7dw6WBzZmMkBw64XLfF/abstract/?lang=pt Acesso em 08/05/22.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma Tributária**: ideias, interesses e instituições. Curitiba: Juruá, 2014.

LUNA, Cacilda. Novo centro de estudos da FEA investiga a relação entre religião e políticas públicas. **FEA/USP**, jun. 2022. Disponível em:

https://www.fea.usp.br/fea/noticias/novo-centro-de-estudos-da-fea-investiga-relacao-entre-religiao-e-politicas-publicas. Acesso em: 31 jan. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiro, 1995.

MACHADO, Rogério Cardoso. **Uma reflexão sobre o papel da oposição parlamentar no contexto do presidencialismo de coalização brasileiro**. Brasília, 2008. Disponível em: Uma reflexão sobre o papel da oposição parlamentar no contexto do presidencialismo de coalizão brasileiro (senado.leg.br) Acesso em 08/04/22.

MACHIAVELI, Fernanda. **Medidas Provisórias**: os efeitos não antecipados da EC 32 nas relações entre Executivo e Legislativo. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-02022010-145353/publico/FERNANDA_MACHIAVELI.pdf. Acesso em: 06/05/22.

MACIEL, Ana Paula Brito; ALARCON, Anderson de Oliveira; GIMENEZ, Éder Rodrigo. Partidos políticos e espectro ideológico: parlamentares, especialistas, esquerda e direita no Brasil. **Revista Eletrônica de Ciência Política**, vol. 8, n. 3, 2017, pgs. 72-88. Disponível em https://www.cesop.unicamp.br/vw/1IMb2TaMwNQ_MDA_36c05_/partidos%20pol%C3%ADticos%20e%20espectro%20ideol%C3%B3gico%20parlamentares%20especialistas,%20esquerda%20e%20direita%20no%20Brasil.pdf Acesso em 26/03/22.

MACIEL, Everardo; RACHID, Jorge; CINTRA, MARCOS. Tributação de dividendos é má ideia. Há risco de descapitalização das empresas e perda de arrecadação. **Folha de São Paulo**, edição de 30 de maio de 2022. https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2022/05/tributacao-de-dividendos-e-ma-ideia.shtml#:~:text=Uma%20previs%C3%A3o%20legal%20de%20tributa%C3%A7%C3%A3o,com%20elevada%20chance%20de%20sucesso. Acesso em 19/08/22.

MADER, Luzius. Legislação e Jurisprudência. **Cadernos da Escola do Legislativo**, Belo Horizonte, v. 9, n. 14, p. 193-206, jan./dez. 2007. Disponível em: https://cadernosdolegislativo.almg.gov.br/ojs/index.php/cadernos-ele/article/view/318/271 . Acesso em 17/03/21.

MAFEI, Rafael. Semipresidencialismo. A nova cartada de Lira. **Revista Piauí**. Edição de 23 de março de 2022. Disponível em https://piaui.folha.uol.com.br/semipresidencialismo-nova-cartada-de-lira/ Acesso em 01/10/22.

MAGELA, Geraldo. ANFIP esclarece argumentos falaciosos do governo na reforma da Previdência. **ANFIP**, [s.d.]. Disponível em: https://www.anfip.org.br/assuntos-tributarios-e-previdenciarios/anfip-alerta-sobre-argumentos-falaciosos-do-governo-na-reforma-da-previdencia/. Acesso em: 31 jan. 2023.

MARANHÃO. Do imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos. **Secretária de Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=39. Acesso em: 31 jan. 2023

MARCELINO, Daniel. Fé nos números da corrida presidencial em 2022. **JOTA**, jul. 2022. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-daniel-marcelino/fe-nos-numeros-da-corrida-presidencial-em-2022-12072022 Acesso em: 31 jan. 2023.

MARCILLA, Gema. Sobre contribución a una teoría de la legislación de Manuel Atienza. México: Isonomía - **Revista de Teoría y Filosofía del Derecho** n°11, 1999. pp. 177-193. Disponível em: http://www.legislarbien.com.ar/artsAdj/Tecnica_legislativa_sobre__contribucion_a_una_teoria_de_la_legislacion_de_atienza.pdf . Acesso em 20/01/21.

MARQUES, E. Notas críticas à literatura sobre Estado, políticas estatais e atores políticos. **Revista BIB**, Rio de Janeiro, n. 43, p. 67-102, 1997. Disponível em http://www.anpocs.com/index.php/edicoes-anteriores/bib-43 Acesso em 18/03/21.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O tributo**: reflexão multidisciplinar sobre a sua natureza/Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MARTINS, James (Coord.). **Tributação & Política**. 2ª tir./Curitiba: Juruá. 2006.

MARTUSCELLI, Danilo Enrico. A ideologia do "presidencialismo de coalizão". **Revista Lutas Sociais** nº 24, 2010, pgs. 60-69. Disponível em: A ideologia do "presidencialismo de coalizão" | Lutas Sociais (pucsp.br) Acesso em 10/06/22.

MARZULLO, Luísa. Após fake news sobre fechamento de igrejas, Feliciano fala em perseguição aos evangélicos pela Receita em caso de vitória de Lula. **O Globo**, ago. 2022. Disponível em: https://oglobo.globo.com/politica/eleicoes-2022/noticia/2022/08/apos-dizer-que-igrejas-fecharao-em-caso-de-vitoria-do-pt-feliciano-agora-fala-em-perseguicao-aos-evangelicos-por-parte-da-rf.ghtml. Acesso em: 31 jan. 2023.

MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 1810, de 22 dez. 1997. **LegisWeb**, [s.d.]. Disponível em: https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=135698. Acesso em: 31 jan. 2023.

MATO GROSSO. Lei n 7.850, de 18 de dezembro de 2022. Dispõe sobre o imposto sobre transmisão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos –ITCD**. Secretária de Fazenda**, dez. 2002. Disponível em: http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/375B8C284530106704256C9500491DF8. Acesso em: 31 jan. 2023.

MATTA, José Eduardo Nobre. O pensamento tópico – a contribuição de Viehg para a jusfilosofia pós-postivista. **Revista da EMERJ**, v.4, n.15, 2001, p. 210/217. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_210.pdf Acesso em 07/02/21.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**, 2.ª edição, São Paulo: LTr, 1998.

MELO, Carlos Ranulfo Félix de. Migração partidária, estratégias de sobrevivência e governismo na Câmara dos Deputados. In : TAVARES, José A. (org.). **O sistema partidário na consolidação da democracia brasileira**. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 2003. Disponível em https://www.anpocs.com/index.php/papers-26-encontro/gt-23/gt08-19/4394-crmelo-migracao/file Acesso em 10/04/22.

MELO, Marcos André. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. **Revista Dados de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, volume 48, n. 4, pgs. 845-889. Disponível em https://www.scielo.br/j/dados/a/cMDZ4JFygzBhhfRYcPrgxky/?lang=pt Acesso em 041/09/22.

MENDES, José Eduardo da Silva. **O presidencialismo de coalizão no Brasil: limites ou continuidade**. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações e Sistemas Políticos) – Universidade Federal de São Carlos, 2019. Disponível em https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/11686

MENEZES, Daniel Telles de. Política tributária como política pública. Análise do sistema tributário pela tipologia de Theodore Low. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, ano VII, nº 10, 2017, pg. 115-134. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-vii-numero-10-2017/10politica.pdf Acesso em 12/05/2002.

MICHÉIAS, Mayara Paschoal. **O controle da edição de Medidas Provisórias**: avaliação legislativa da Emenda Constitucional nº 32/2001 e busca de novas possibilidades de controle. Dissertação (Mestrado) - Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho". Disponível em https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/202517/Micheias%2C%20MP_me_franca.pdf?sequence=3&isAllowed=y Acesso em 06/05/22.

MIGUEL, Luis Felipe. **Democracia e representação**: territórios em disputa. São Paulo: Editora Unesp, 2014.

_____. **Comsenso e conflito na democracia contemporânea**. São Paulo: Editora Unesp, 2017.

_____. Representação democrática: autonomia e interesse ou identidade e advocacy**. Lua Nova**, São Paulo, v. 84, p. 353-364, 2011. Disponível em https://www.scielo.br/j/ln/a/G8RRfvBHG89CkNNkf9r4hbQ/?format=pdf&lang=pt Acesso em 15/07/22.

MINAS GERAIS. ITCD – Informações gerais. **Secretária de Estado de Fazenda**, [s.d]. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/itcd/informacoes.html

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Considerações sobre o Projeto de Lei No.863/2015 Desoneração da Folha de Pagamento**. Abril de 2015. Disponível em https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2015/04/Cons.-Deson..pdf Acesso em 16/08/22.

MIRANDA, Geralda Luiza de. A delegação aos líderes partidários na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. **Revista de Sociologia Política**, Curitiba, v. 18, n. 37, p. 201-225, out. 2010. Disponível em https://www.scielo.br/j/rsocp/a/FcYS7yds5pbB5hx6PgGM3BP/?lang=pt&format=pdf Acesso em 05/03/22.

MORAIS, Carlos Blanco de. **Manual de Legística. Critérios Científicos e Técnicos para legislar melhor**. Lisboa: Editorial Verbo, 2007. Disponível em https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4182376/mod_resource/content/2/MORAIS_Carlos-Manual_Legistica_Cap1.pdf. Acesso em 14/03/21.

MOREIRA, Bernardo Motta. **O devido processo legislativo tributário**. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, 2021. Disponível em https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/35330 Acesso em 06/05/22.

MOREIRA, Davi Cordeiro. Parlamentares no presidencialismo de coalizão: poder decisório na formulação de benefícios tributários. **Revista de Sociologia e Política**, v. 28, n. 74, 2020, pgs. 02-28. Disponível em https://www.scielo.br/j/rsocp/a/qVkMqyXDfXMRq3J8qDxjnMm/?format=pdf&lang=pt Acesso em 07/04/22.

MOREIRA, Tânia Regina Gimenez. **Advocay**: o papel do terceiro setor na construção de agenda por uma gestão pública mais profissionalizada. Artigo apresentado à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como registro para a obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas. São Paulo, 2016. Disponível em https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17863/paper%20individual%20Tania%20%283%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y Acesso em 15/05/2022.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil**: origens, especulações e arquétipo constitucional. Editora MP: 2010.

MULLER, Gustavo. Representação Política. Neoinstitucionalismo em perspectiva comparada. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, vol. 24, n. 69, pg. 115-206. Disponível em https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/rxfHbhZjNfnP5jK5KvKvn4h/?lang=pt&format=pdf Acesso em 12/09/22.

MULLINS, BRODY; MANN, Ted. Lobby barra milhões em impostos a empresas no pacote de US$ 2 trilhões de Biden. **Valor Econômico**, 20/11/21. Disponível em: https://valor.globo.com/mundo/noticia/2021/11/20/lobby-barra-bilhes-em-impostos-a-empresas-no-pacote-de-us-2-trilhes-de-biden.ghtml Acesso em 18/05/22.

NABAIS, José Casalta. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 4ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 1998.

NASCIMENTO, Natassia. O Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: Propostas e Simulações. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 25, n. 3, p. 1-25, 2021. Disponível em

https://www.scielo.br/j/rec/a/Wz4BWKPKTY3sBsFzXwvNGPC/?format=pdf&lang=pt Acesso em 02/09/22.

NASCIMENTO, Roberta Simões. **Teoria da legislação e argumentação legislativa**: Brasil e Espanha em perspectiva comparada. Curitiba: Alteridade Editora, 2019.

_____. Teoria da Legislação e Argumentação Legislativa: A contribuição de Manuel Atienza. **Revista Teoria Jurídica Contemporânea**. V.3, n 2, 2018, p. 157-193. Disponível em: https://revistas.ufrj.br/index.php/rjur/article/view/24474 Acesso em 23/01/21.

NEIS, Dyogo; PEREIRA, Maurício Fernandes Pereira. A utilização do estudo de caso em pesquisas sobre gestão escolar. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 8, n. 2, p. 177-198, maio 2015, p. 177-198. Disponível https://www.redalyc.org/pdf/3193/319338455009.pdf Acesso em 05/01/23.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil** – Um enfoque da pessoa física (1922-2013). Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf Acesso em 17/08/22.

NOVO, Carla Mendes; LONGO, Larissa Luzia; ALVIN, Leonardo Resende. O que os presidenciáveis propõem em matéria tributária? **JOTA**, 15 de setembro de 2022. Disponível em https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/inspertax/o-que-os-presidenciaveis-propoem-em-materia-tributaria-15092022 Acesso em 22/10/22/

NUNES, Edson de Oliveira. **A gramática política no Brasil**: clientelismo e insulamento burocrático. Rio de Janeiro: Garamond, 2017.

OECD. Base de datos global de estadísticas tributarias. **OECD**, 2011-14. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

OECD. **Banco de dados de estatísticas de receita global**. Disponível em https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL Acesso em 02/09/22.

_____. **Revenue Statistics 2019**. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6e87f932-en/1/2/4/index.html?itemId=/content/publication/6e87f932-en&_csp_=989e3029323a6936ab9fa6df32f709e4&itemIGO=oecd&itemContentType=book Acesso em 02/09/22.

OLIVEIRA, Andréa Cristina de Jesus. **Lobby e representação de interesses**: lobistas e seu impacto sobre a representação de interesses no Brasil. 2004. Tese (Doutorado) - Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2004

_____. DIAP: O Lobbyng do trabalhador no Congresso Nacional. **Revista Medições Londrina**, v. 10, n. 2, pgs. 219-236, Jul/Dez de 2005.

Disponível em https://www.uel.br/revistas/uel/index.php/mediacoes/article/view/2174 Acesso em 16/05/2022.

_____. Breve histórico sobre o desenvolvimento do lobbying no Brasil. **Revista de Informação Legislativa do Senado Federal** n. 168 out./dez. 2005, pgs. 29-44. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/168/ril_v42_n168_p29.pdf Acesso em 16/07/22.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **As reformas tributárias no plano internacional**: a marcha da insensatez. A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. Disponível em https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf Acesso em 18/07/22.

OLIVEIRA, Isabel Cristina Veloso de. **Dos púlpitos aos palanques: a trajetória dos evangélicos na política institucional brasileira**. Tese (Doutorado em Ciência Política) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em https://www.bdtd.uerj.br:8443/bitstream/1/17353/2/Tese_Isabel%20Cristina%20Veloso%20de%20Oliveira_2018_Completa.pdf Acesso em 14/08/22.

OLSON, Mancur. **A lógica da ação coletiva**: os benefícios públicos e uma teoria dos grupos sociais. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2015.

ORAIR, Rodrigo Octávio; PIRES, Manoel; GOBETTI, Sergio Wulf. A quem interessa não tributar dividendos? Discussão não pode ser ignorada num país com extrema desigualdade social. **Folha de São Paulo**, edição de 08 de junho de 2022. Disponível em https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2022/06/a-quem-interessa-nao-tributar-dividendos.shtml Acesso em 19/08/22.

ORAIR, Rodrigo, GOBETTI, Sergio Wuf. **Tax reform in Brazil: guiding principles and proposals under debate. International Policy Centre for Inclusive Growth (IPC-IG)**. Disponível em https://ipcig.org/sites/default/files/pub/en/WP182_Tax_reform_in_Brazil_guiding_principles_and_proposals_under_debate.pdf Acesso em 01/08/22.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sergio Wulf; LEAL, Ésio Moreira; SILVA, Wesley de Jesus. Carga Tributária Brasileira: Estimação e análise dos determinantes da evolução recente: 2002 -2012. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília: **Ipea**, 2013. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD_1875.pdf Acesso em 01/09/22.

OTERO, Paulo. **Legalidade e Administração Pública**. O sentido da vinculação da administração pública à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003.

PARÁ. Alíquotas. **Secretária da Fazenda**, 2016c. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/118-orientacoes/itcd/1433-aliquotas-itcd#:~:text=A%20al%C3%ADquota%20do%20ITCD%20no,transmiss%C3%B5es%20causa%20mortis%20ou%20doa%C3%A7%C3%A3o. Acesso em: 31 jan. 2023.

PARAÍBA. Lei nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências. **Secretária da Fazenda**, dez. 2022. Disponível em: https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990. Acesso em: 31 jan. 2023.

PARANÁ. Alíquota: ITCMD. **Secretária da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://www.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2020-09/aliquota_itcmd.pdf

PERNAMBUCO. ICD. Secretária da Fazenda, [s.d.]. https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/ICD/Paginas/Perguntas-e-Respostas.aspx. Acesso em: 31 jan. 2023.

PASQUERELLI, Bruno Vicente Lippe. **Formação de coalizões, apoio legislativo e atuação partidária no presidencialismo brasileiro**. Paper apresentado no 35º Encontro anual da Associação Nacional de pós-graduação e pesquisa em Ciências Sociais. Disponível em https://www.anpocs.com/index.php/papers-35-encontro/gt-29/gt25-17/1114-formacao-de-coalizoes-apoio-legislativo-e-atuacao-partidaria-no-presidencialismo-brasileiro/file Acesso em 12/03/22.

PASQUINO, Gianfranco. **Teoria dos Grupos e Grupos de Pressão**. Curso de Introdução à Ciência Política, Editora Universidade de Brasília, 1984.

PELLEGRINI, Josué Alfredo; SILVA, Rafael Silveira e. Estudo Nº 463, de 20 de março de 2015. Brasília, DF: **Consultoria Legislativa do Senado Federal**, mar. 2015. Disponível em https://www.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf Acesso em 30/08/22.

PEREIRA, Antônio Kevan Brandão. **Teoria democrática contemporânea**: o conceito de Poliarquia na obra de Robert Dahl. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 203. Disponível em 2013_dis_akbpereira.pdf (ufc.br) Acesso em 20/02/22.

PEREIRA, Carlos; POWER, Timothy; RENNO, Lucio. Presidentes, poder de agenda, e as consequências imprevistas da reforma das medidas provisórias. *In:* Jairo Nicolau; Timothy J. Power. (Org.). **Instituições Representativas no Brasil**: balanço e reforma. Belo Horizonte: Editora da UFMG, 2007, p. 75-96.

PEREIRA; Adelyne Maria Mendes**. Análise de políticas públicas e neoinstitucionalismo histórico**: ensaio exploratório sobre o campo e algumas reflexões, 144-164. 2014. Disponível em https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/icict/13740/2/Pol%C3%ADticas%20de%20Participa%C3%A7%C3%A3o%20e%20Sa%C3%BAde_Analise%20de%20Politicas%20Publicas.pdf Acesso em 01/08/2021.

PERES, Paulo Sérgio; BEZERRA, Gabriella Maria Lima. Oposição parlamente: conceito e funções. Dossiê Ciências Sociais e Educação. **Lua Nova** (110). Maio-Agosto 2020. Disponível em: https://www.scielo.br/j/ln/a/zG6wfNhTGpSRq5Px7nNMHLJ/?lang=pt Acesso em 20/08/21.

PIAUÍ. ITCMD – Imposto de Transmissão e Doação. **Secretaria de Estado de Fazenda**, 2023c. Disponível em: https://www.sefaz.pi.gov.br/falecomasefaz/portal/itcmd/. Acesso em: 31 jan. 2023.

PIKETTY, Thomas. O Capital no século XXI. – Rio de Janeiro: Editora Intrínseca LTDA.

PINHEIRO, Adriana de Oliveira. Poder de Agenda e Reflexões de Pesquisa para os Estudos Legislativos no Brasil: O caso da agenda agrícola. *In:* ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS, 41., 2017 **Anais** [...]. [s.l.], 2017. Disponível em https://anpocs.com/index.php/encontros/papers/41-encontro-anual-da-anpocs/gt-30/gt18-26/10764-poder-de-agenda-e-reflexoes-de-pesquisa-para-os-estudos-legislativos-no-brasil-o-caso-da-agenda-agricola/file Acesso em 02/04/2022.

PIOVESAN, Eduardo; BRANDÃO, Francisco. Congresso derruba veto e assegura benefícios a empresas do setor de eventos. **Câmara dos Deputados**, mar. 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/859204-congresso-derruba-veto-e-assegura-beneficios-a-empresas-do-setor-de-eventos/. Acesso em: 31 jan. 2023.

PIOVESAN, Eduardo; BRANDÃO, Francisco. Câmara aprova projeto que altera regras do Imposto de Renda. **Câmara dos Deputados**, set. 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/802838-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-ALTERA-REGRAS-DO-IMPOSTO-DE-RENDA#:~:text=A%20C%C3%A2mara%20dos%20Deputados%20aprovou,Sabino%20(PSDB%2DPA). Acesso em: 31 jan. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. Orçamento secreto para além da aridez do direito financeiro. **Jornal Valor Econômico**, out. 2022. Disponível em Orçamento secreto para além da aridez do direito financeiro | Fio da Meada | Valor Econômico (globo.com) Acesso em 04/10/22.

PODER360. Raio-X das eleições: Leia como será a composição do Senado em 2023. **Poder360**, nov. 2022. Disponível em: https://www.poder360.com.br/eleicoes/raio-x-das-eleicoes-leia-tudo-das-disputas-para-o-senado/ Acesso em: 31 jan. 2023.

PODER360. Taxar fortunas reduz desigualdade, mas ricos deixarão o Brasil, diz Flávio Rocha. **Poder360**, jul. 2021. Disponível em: https://www.poder360.com.br/economia/taxar-fortunas-reduz-desigualdade-mas-ricos-deixarao-brasil-diz-flavio-rocha/. Acesso em: 31 jan. 2023.

POWER, Timothy J. Optimism, pessimism, and coalitional presidentialism:Debating the institutional design of Brazilian democracy. **Bulletin of Latin American Research**, v. 29, n. 1, p. 18-33, 2010. Disponível em Optimism, Pessimism, and Coalitional

Presidentialism: Debating the Institutional Design of Brazilian Democracy on JSTOR Acesso em 19/03/22.

PRETE, Esther Kulkamp Eyng. Efetividade dos Direitos Sociais e sua Dimensão Econômica: Relação entre Lei, Inclusão e Prosperidade. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais, em 28/07/16. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-AKMQEW/1/disserta__o___texto_final.pdf. Acesso em 16/04/21.

_____. Porque surgiu a Legística? antecedentes históricos de seu surgimento. In: SOARES, Fabiana Menezes; KAITEL, Cristiane Silva; PRETE, Esther Kulkamp Eyng (Org). **Estudos em Legística** – Florianópolis: Tribo da Ilha Editora. 2019, p. 15-57.

PSOL. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. **Conjur**, outubro, 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/psol-fortunas.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

PUPO, Fábio. Desoneração da folha de pagamento em 2022 fica sem recursos no Orçamento. **Folha de S. Paulo**, dez. 2021. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/12/desoneracao-da-folha-de-pagamento-em-2022-fica-sem-recursos-no-orcamento.shtml Acesso em: 31 jan. 2023.

PUPO, Fábio; BRANT, Danielle. Lira atrai oposição com taxação de dividendos e aprova texto-base do projeto de Imposto de Renda. **Yahoo**!, set. 2021. Disponível em: https://br.vida-estilo.yahoo.com/lira-atrai-oposi%C3%A7%C3%A3o-com-taxa%C3%A7%C3%A3o-004300546.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

R7. Brasil cria, em média, 46 novas regras de tributos a cada dia útil. **IBPT**, [s.d.]. Disponível em: https://ibpt.com.br/brasil-cria-em-media-46-novas-regras-de-tributos-a-cada-dia-util/. Acesso em: 31 jan. 2023.

RAMOS, Paulo Roberto Barbosa; CASTRO, Bruno Denis Vale. O poder investigatório do Congresso Nacional e suas limitações: o sistema norte americano e o brasileiro. In Constituição e democracia I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/UDF; Coordenadores: Beatriz Vargas Ramos G. De Rezende, Horácio Wanderlei Rodrigues – Florianópolis: CONPEDI, 2016. Pgs. 390-405. Disponível em http://site.conpedi.org.br/publicacoes/y0ii48h0/5ccav186/7cv8O18gBQ9VYtlr.pdf Acesso em 20/03/22.

RAUMBORUG JÚNIOR, Ribamar Cezar. **A crise na coalizão e o impeachment de Dilma Rousseff**. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo em 2019. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-20112020-212122/publico/2019_RibamarCezarRambourgJunior_VOrig.pdf Acesso em 12/03/22.

RECEITA FEDERAL. **Gasto Tributário – Conceito e critério de Classificação**. Disponível em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf Acesso em 02/08/22

REDAÇÃO ESTADÃO. A empresários, Guedes promete tirar 'maldades' da Receita em pacote do IR. **Estadão**, jul. 2021. Disponível em: https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,em-encontro-com-empresarios-guedes-diz-que-reforma-tributaria-nao-aumentara-impostos,70003773157. Acesso em: 31 jan. 2023.

REFORMA segue para o Senado com IR sobre dividendos menor. **Digital Money Informe**, set. 2021. Disponível em: https://www.digitalmoneyinforme.com.br/reforma-segue-para-o-senado-com-ir-sobre-dividendos-menor/. Acesso em: 31 jan. 2023.

RESENDE, Ciro Antônio da Silva. **O sistema comissional e a atuação de interesses organizados**: acesso e influência na Câmara dos Deputados. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais. 2018. Disponível em https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-B9JHSA/1/disserta__o_ciro_resende__vers_o_final_.pdf. Acesso em 30/05/22.

REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **A reforma tributária no processo de elaboração da nova Constituição**. Brasília: Ipea, 1987. Texto para Discussão Interna, n. 121. Disponível em https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0121.pdf Acesso em 10/10/22.

RIBEIRO, Fernando. Institucionalismo da escolha racional e institucionalismo histórico: divergências metodológicas no campo da Ciência Política. **Revista Pensamento Plural, Pelotas**, vol 10, pgs 89 – 100, janeiro/junho 2012. Disponível em: http://pensamentoplural.ufpel.edu.br/edicoes/10/04.pdf Acesso em 03/08/21.

RIBEIRO, Leandro Molhano. **Algumas considerações sobre a teoria poliárquica**. 1993 Disponível em: htttp:/www. iuperj.br/fórum dos alunos, l993. Disponível em: https://xdocs.com.br/doc/ribeiroalgumas-consideracoes-teoria-poliarquica-xjn6l9legpnr Acesso em 20/03/22.

RIBEIRO, Pedro Feliú; POIATTI, Natalia Dus. A instabilidade ministerial importa? Compreendendo a produção legislativa dos ministérios no Brasil**. Revista de Administração Pública**, nº 56, Rio de Janeiro, fevereiro de 2022, pgs 01-22. Disponível em https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/85325/80597 Acesso em 12/05/22.

RIO GRANDE DO SUL. ITCD. **Secretária da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://atendimento.receita.rs.gov.br/duvidas-gerais-itcd. Acesso em: 31 jan. 2023.

RIPOLLÉS, José Luís Díez. Presupuestos de un modelo racional de legislación penal. Doxa. **Cuadernos de Filosofia, Alicante**, n. 24, 2001, p. 483/523. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10218/1/doxa24_18.pdf. Acesso em 21/01/21.

ROCHA, Antônia Rozimar Machado; SILVA, Francisco Samuel de Sousa; BARRETO, Amanda Alves. A Frente Parlamentar Evangélica no Congresso Nacional: Representatividade política dos evangélicos?. **Revista Inter-Legere**, v. 4,

n. 32, pág. 01-27, 2021. Disponível em https://periodicos.ufrn.br/interlegere/article/view/25787 Acesso em 12/08/22.

ROCHA, Carlos Eduardo de Andrade Lima da; SCHENEIDER, Fabio Kurt; GOLDENBERG, Samuel. A centralidade das instituições no neoinstitucionalismo: um referencial analítico para o estudo das políticas públicas. **Perspectivas em Políticas Públicas,** Belo Horizonte, Vol. VIII, Nº 16, p. 25-43, jul/dez 2015. Disponível em https://revista.uemg.br/index.php/revistappp/article/view/660/733 Acesso em 02/08/2021.

ROCHA, Sérgio André. "Leis tributárias são gestadas a portas fechadas no país". **Revista Eletrônica Consultor Jurídico.** Disponível em: https://www.conjur.com.br/2014-abr-05/sergio-rocha-leis-tributarias-sao-gestadas-portas-fechadas-pais Acesso em 09/05/2022.

RODRIGUES, Leôncio Martins. Partidos, ideologias e composição social. **Revista brasileira de Ciências Sociais**, nº 17, Fev 2002. Disponível em https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/DrXNg4PrYfxbc36Yqtyynjc/abstract/?lang=pt# Acesso em 03/06/21.

RODRIGUES, Ricardo José Pereira. Mudança e continuidade na regulamentação do lobby nos Estados Unidos. **Revista de Informação Legislativa**, n. 196 out./dez. 2012, pg. 83-93. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/49/196/ril_v49_n196_p83.pdf Acesso em 08/08/22.

RORAIMA. Decreto n 15474, de 29 de outubro de 2010. **Sefin**, nov. 2010. Disponível em: https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=766. Acesso em: 31 jan. 2023.

RUBIATTI, Bruno de Castro; PEREIRA, Fabiano da Silva. Relação executivo-legislativo no presidencialismo de coalizão brasileiro: a agenda do governo Dilma Rousseff (2011–2016). **Temáticas**, Campinas, SP, v. 27, n. 53, p. 285–316, 2019. DOI: 10.20396/tematicas.v27i53.11611. Disponível em https://econtents.bc.unicamp.br/inpec/index.php/tematicas/article/view/11611. Acesso em 04/04/22.

SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. Avaliação legislativa no Brasil: apontamentos para uma nova agenda de pesquisa sobre o modo de produção das leis. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 1, 10, n. 1, 2013 p. 228-249. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/alesp/biblioteca-digital/obra/?id=20103df. Acesso em 18/031/21.

SAMPAIO, José Adércio Leite. A força do Senado - a experiência brasileira. **Revista Argumentum**, v. 23, p. 529-548, 2021. Disponível em http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1334/897 Acesso em 01/10/22.

SAMPAR, Rene. O papel das Medidas Provisórias no presidencialismo de coalizão brasileiro. Constituição, Economia e Desenvolvimento: **Revista da Academia**

Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba, 2012, vol. 4, n. 6, Jan.-Jun. p. 32-49. Disponível em https://abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/50/47 Acesso em 02/05/2022.

SANTA CATARINA. Lei 13.136, de 25 de novembro de 2004. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. **Secretária de Estado da Fazenda**, nov. 2004. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/leis/2004/Lei_04_13136.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

SANTOS, Bruno Carrazza dos. **Interesses econômicos, representação política e produção legislativa no Brasil sob a ótica do financiamento de campanhas eleitorais**. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2016. Disponível em https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-ASNHA2/1/bruno_carazza___tese___vers_o_para_defesa.pdf Acesso em 15/05/2022.

SANTOS, Fabiano. Patronagem e poder de agenda na política brasileira. Dados – **Revista de Ciências Sociais**, v. 40, n. 3, 1997.

SANTOS, Fabiano; ALMEIDA, **Acir**. Fundamentos informacionais do presidencialismo de coalizão. Curitiba: Apris, 2011.

SANTOS, Manoel Leonardo. **O Parlamento sob Influência**: o lobby da indústria na Câmara dos Deputados. Tese (Doutorado em Ciência Política) - Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2011. Disponível em https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/1484/1/arquivo565_1.pdf Acesso em 09/08/22.

SANTOS, Manoel Leonardo; MANCUSO, Wagner Pralon; BAIRD, Marcello Fragno; RESENDE, Ciro Antonio da Silva. **Lobbyng no Brasil**: Profissionalização, estratégias e influência. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília: Rio de Janeiro : Ipea, 2017. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8060/1/td_2334.pdf Acesso em 09/08/22.

SATO, João Vitor Tsuyoshi; OMOTO, Katia Harumi. Desonerações da folha de salários e seu impacto na arrecadação da Previdência. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v.7, n.10, p. 100522-100527 oct. 2021. Disponível em https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/download/38392/pdf?__cf_chl_tk=Belzpnr11oC4_oCmpfh9Gr5msCg37P20lrfNW4uQs6U-1661265750-0-gaNycGzNCP0 Acesso em 16/08/22.

SCHREIBER, Mariana. Com carga tributária recorde, Bolsonaro usa corte de impostos como trunfo eleitoral. **BBC**, jul. 2022. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/brasil-62187160. Acesso em: 31 jan. 2023.

SCHREIBER, Mariana. Levy reduz desoneração da folha de pagamentos e critica Mantega. **BBC**, fev. 2015. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/02/150227_levy_mantega_ms. Acesso em: 31 jan. 2023.

SEFAZ ALAGOAS. AL tem menor alíquota para doações em inventários e apresenta incremento de 154% na arrecadação do ITCD. **COAD**, jul. 2021. Disponível em: http://www.sefaz.al.gov.br/noticia/item/2925-al-tem-menor-aliquota-para-doacoes-em-inventarios-e-apresenta-incremento-de-154-na-arrecadacao-do-itcd#:~:text=Alagoas%20%C3%A9%20um%20dos%20estados,do%20imposto%20chega%20a%208%25. Acesso em: 31 jan. 2023.

SEMINÁRIO sobre direito tributário é marcado por críticas ao excesso de normas. **IABNews**, fev. 2019. Disponível em: https://www.iabnacional.org.br/noticias/seminario-sobre-direito-tributario-e-marcado-por-criticas-ao-excesso-de-normas. Acesso em: 31 jan. 2023.

SERGIPE. Portal ITCMD. **Secretária de Estado de Fazenda**, mai. 2022. Disponível em: https://www.sefaz.se.gov.br/SitePages/PortalITCMD.aspx. Acesso em: 31 jan. 2023.

SHOUERI, Luís Eduardo. **A Reforma Tributária e a tributação dos dividendos** - Proposta de reforma do imposto sobre a renda aumenta a carga tributária e desconsidera as vantagens do sistema vigente. Disponível em https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/a-reforma-tributaria-e-a-tributacao-dos-dividendos-12072021 Acesso em 25/05/22.

SILVA, Alessandro; FERNANDES, Artur Monteiro; GAMA, Felipe; QUARESMA, Marcos Vinicius; TAKADA, Milke. **Desoneração da Folha de Pagamento**: análise e modelo alternativo. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Economia do Setor Público e Finanças Públicas) - IBMEC/RFB. 2015. Disponível em https://www.gov.br/receitafederal%29/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/trabalhos-academicos/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-analise-e-modelo-alternativo.pdf Acesso em 16/10/22 Acesso em 17/08/22.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e; CARVALHO, Cristiano Viveiros de; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Tributação de lucros e dividendos no Brasil**: uma perspectiva comparada. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Disponível em https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/26840 Acesso em 18/08/22.

SILVA, Rafael Silveira; ARAÚJO, Suely Mara Vaz Guimarães de. Apropriação da agenda do Legislativo: como aferir esse fenômeno? **Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal**, setembro de 2010. Disponível em https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-76-apropriacao-da-agenda-do-legislativo-como-aferir-esse-fenomeno Acesso em 05/04/22.

SIQUEIRA, Carol. Empresários e sindicalistas divergem sobre desoneração da folha salarial. **Cãmara dos Deputados**, set. 2011. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/222029-empresarios-e-sindicalistas-divergem-sobre-desoneracao-da-folha-salarial/. Acesso em: 31 jan. 2023.

SOARES, Fabiana de Meneses; CAVALCANTI FILHO, João Trindade de; MEDEIROS, Muller Dantas de; SALINAS, Natasha Schmitt Caccia, BRAGA, Renê, NASCIMENTO, Roberta Simões, GOMES, Samuel, PINHEIRO, Victor Marcel. Po

um olhar mais atento sobre o modo como são produzidas as normas jurídicas. **Revista Jurídica ConJur**, 06 de setembro de 2022. Disponível em https://www.conjur.com.br/2022-set-06/fabrica-leis-olhar-atento-modo-sao-produzidas-normas-juridicas-brasil Acesso em 01/09/22.

SOARES, Fabiana Menezes de. Legística e desenvolvimento: a qualidade da lei no quadro da otimização de uma melhor legislação. **Caderno da Escola do Legislativo**, v. 9, n.14, 2007. Disponível em: Legística e Desenvolvimento: a qualidade da lei no quadro da otimização de uma melhor legislação. Acesso em 21/01/21.

SOARES, Hugo Henry Martins de Assis. SOBRE A (ir) racionalidade decisória: reflexões críticas para uma revalorização do legislar. In: SOARES, Fabiana Menezes; KAITEL, Cristiane Silva; PRETE, Esther Kulkamp Eyng (Organizadoras). **Estudos em Legística** – Florianópolis: Tribo da Ilha Editora. 2019, p. 93-121.

SOARES, Ingrid. "Cargos foram dados, sim" diz Bolsonaro sobre arranjo com Centrão. **Correio Brasiliense**, abr. 2022. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/politica/2022/04/4999796-cargos-foram-dados-sim-diz-bolsonaro-sobre-arranjo-com-centrao.html. Acesso em: 31 jan. 2023.

SOBRE a análise dos projetos, vide o mapeamento: ALVIM, Leonardo; LONGO, Larissa Luzia. Grandes fortunas, tributar ou não tributar? **Insper**, jul. 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/conhecimento/direito/imposto-sobre-grandes-fortunas-tributar-ou-nao-tributar/. Acesso em: 31 jan. 2023.

SOUZA, Jessé. A elite do atraso: da escravidão à Lava-Jato. Leya, Rio de Janeiro: 2017. STF julga orçamento secreto inconstitucional. **STF**, dez. 2022. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=499330&ori=1. Acesso em: 31 jan. 2023.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista de Direito Tributário**. vol. 49. p. 50. São Paulo: Ed. RT, 1989.

TAMS, Rafael Argente. **Desigualdade e tributação sobre a riqueza**: a (não) instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil. Dissertação (Mestrado Economia) - UFRGS. Disponível em https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/183310/001078027.pdf?sequence=1&isAllowed=y Acesso em 28/08/22.

TASSIGNY, Mônica Mota; FREIRE, Cylviane Maria Cavalcante de Brito Pinheiro; NOTTINGHAM, Andréa De Boni Nottingham; KARAM, Andréa Maria Sobreira Karam. A aplicabilidade do método do estudo de caso em pesquisas jurídicas. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 88, n 1, jan./jun. 2016. Disponível em https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/2268/2923 Acesso em 23/08/22.

TAUK, Caroline Somesom. Produção legislativa no presidencialismo de coalizão. Há espaço para mudanças? **Revista de Informação Legislativa**, Brasília a. 56 n. 222 abr./jun. 2019 p. 201-213. Disponível em

https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p201 Acesso em 20/02/22.

TAVARES, Francisco Mata Machado; Ian Caetano de Oliveira. Omissões e seletividades da ciência política brasileira: lacunas temáticas e seus problemas sócio-epistêmicos. **Revista Brasileira de Ciência Política**, nº19. Brasília, janeiro - abril de 2016, pp. 11-45. Disponível em https://periodicos.unb.br/index.php/rbcp/article/view/2350/2096. Acesso em 25/10/22. Acesso em 05/01/23.

TAVARES, Francisco Mata Machado; MUNDIM, Pedro. (coord.) **O que o(a)s brasileiro(a)s pensam sobre impostos**. Pesquisa produzida pelo pelo Grupo de Estudos Sócio Fiscais (GESF) - Universidade Federal de Goiás, 2022. Disponível em: Survey - Opiniões sobre Impostos - Sociologia Fiscal - Projeto de pesquisa científica Acesso em 07/01/23.

TAVARES, Francisco Mata Machado; MUNDIM, Pedro; TEIXEIRA, Sara. E se a ideia de que existe repulsa geral a impostos estiver errada? **Valor Econômico**, 3 de novembro de 2022. Disponível em E se a ideia de que existe repulsa geral a impostos estiver errada? Acesso em 10/01/23.

TAX FOUNDANTION. **Estate and Inheritance Taxes around the World**. Disponível em https://files.taxfoundation.org/legacy/docs/TaxFoundation_FF458.pdf?_gl=1*1szwdto*_ga*MTAwMjU4MDM1MS4xNjYzNDIwMzgy*_ga_FP7KWDV08V*MTY2MzQzNjMzOC4yLjAuMTY2MzQzNjMzOC42MC4wLjA. Acesso em 10/09/22/.

TEODOROVICZ, Jeferson. **A afirmação histórica da doutrina do Direito Tributário Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, 2105. Disponível em https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-141528/publico/Corrigida_integral_JefersonTeodorovicz.pdf. Acesso em 16/04/21.

TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205 Acesso em 01/09/22.

TIPKE, Klaus. Moral tributária del estado e de los contribuyentes: besteuerungsmoral und steuernmoral. Pedro M. Herrera Molina (trad.). Madrid: Marcial Pond Ediciones Jurídicas, 2002.WINTGENS, Jean Luc. The justification of legislation. An introduction to Legisprudence, a new theory of legislation, 2005, disponível em: http:// www.openthesis.org/documents/justification-legislation-introductiontolegispru dence-276199.html Acesso em 20/03/21.

_____Legisprudência como nova teoria da legislação. **Revista Doxa**, nº 26, pp. 261-287, 2003. Disponível em: https://doxa.ua.es/article/view/2003-n26-legisprudencia-como-una-nueva-teoria-de-la-legislacion Acesso em 22/03/21.

TOCATINS. ITCMD/ITCD. **Secretária da Fazenda**, [s.d.]. Disponível em: https://www.to.gov.br/sefaz/itcmditcd/eurzx3ivcb4. Acesso em: 31 jan. 2023

TOKMAN, Marcelo; RODRÍGUEZ, Jorge Cabello; MARSHALL, Cristóbal. Las excepciones tributarias como herramienta de política pública. **Estudios Públicos**, 102, 2006). Santiago. Disponível em https://www.estudiospublicos.cl/index.php/cep/article/view/565/943 Acesso em 12/01/23.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Os Tributos na Constituição - V. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRISOTTO, Fernanda. Bolsonaro descarta imposto sobre fortunas: 'É um crime agora ser rico no Brasil?' **O Globo**, ago. 2021. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/bolsonaro-descarta-imposto-sobre-fortunas-um-crime-agora-ser-rico-no-brasil-25137505. Acesso em: 31 jan. 2023.

TSEBELIS, George. Processo decisório em sistemas políticos: veto players no presidencialismo, parlamentarismo, multicameralismo e pluripartidarismo**. Revista Brasileira de Ciência Política**, v. 12, n. 34, São Paulo, jun/1997, Disponível em: http://www.anpocs.com/images/stories/RBCS/34/rbcs34_06.pdf Acesso em 12/11/22.

UE – UNIÃO EUROPEIA. **Tax expenditures in direct taxation in EU Member States**. Occasional Papers 207. Bruxelas: UE, 2014. Disponível em: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf Acesso em 10/01/23.

VALLE, Marcus Vinicius Teixeira. Abordagem ao neoinstitucionalismo e seus desdobramentos em análises sobre o processo legislativo municipal. **Revista Eletrônica de Ciência Política**, v. 8, n. 1, 2017, pgs. 25-46. Disponível em https://revistas.ufpr.br/politica/article/view/51554 Acesso em 05/08/21

VARGAS, Rachel. Relator do IR afirma que não será empecilho para construir acordo sobre o texto. **O Brasilianista**, mai. 2022. Disponível em: https://obrasilianista.com.br/2022/05/05/relator-do-ir-afirma-que-nao-sera-empecilho-para-construir-acordo-sobre-o-texto/. Acesso em: 31 jan. 2023.

VIANA, Murilo Ferreira. Proposta de reforma do Imposto de Renda deteriora as finanças dos subnacionais e agrava a crise fiscal. Nota técnica**. Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais**, Brasília, agosto de 2021. Disponível em https://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota-Tecnica-PropostaReformaIR.pdf Acesso em 27/05/22.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência política. São Paulo: Malheiros, 2002.

VOLPE, Ricardo Alberto. O papel das emendas parlamentares no presidencialismo de coalizão: análise da execução antes e após o orçamento impositivo (EC 86/2015). **Cadernos ASLEGIS**, nº 56 , 1o Semestre 2019, pgs. 83-118. Disponível em https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/40632 Acesso em 01/07/22.

WALENDORFF, Rafael. Incentivo fiscal à produção de adubos avança em comissão da Câmara. **Valor Econômico**, jun. 2022. Disponível em:

https://valor.globo.com/agronegocios/noticia/2022/06/02/incentivo-fiscal-a-producao-de-adubos-avanca-em-comissao-da-camara.ghtml. Acesso em: 31 jan. 2023.

WIZIACK, Julio. Afetados pela crise fazem lobby por socorro com impacto de R$ 250 bi. **Yahoo**!, abr. 2021. Disponível em: https://esportes.yahoo.com/noticias/afetados-pela-crise-fazem-lobby-160000531.html. Acesso em: 31 jan. 2023.