

RECEBIDO EM: 09/10/2019

APROVADO EM: 15/10/2019

**LEGALIDADE E DESLEGALIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA: O MERCADO DA
POLÍTICA E AS ESCOLHAS
REALIZADAS PELO JUDICIÁRIO PARA
DEFINIR AS SUAS REGRAS**

***TAX LEGALITY AND DELEGALIZATION: THE MARKET
OF POLITICS AND THE CHOICES MADE BY THE
JUDICIARY TO DEFINE ITS RULES***

André Zancanaro Queiroz

*Doutorando em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).
L.L.M. in Law and Economics pela George Mason University (EUA). Mestre em
Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Bacharel em Direito pela
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)*

Gustavo Ferreira Ribeiro

*Doutor em Direito pela Maurer School of Law, Indiana University Bloomington (EUA),
Mestre pela UFSC. Doutorado no Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).
Bacharel em Direito e Ciências da Computação pela UFMG
Professor do Programa do Mestrado*

SUMÁRIO: Introdução; 1 O Princípio da Legalidade Tributária; 2 A Nova Legalidade Tributária e a Deslegalização da Tributação; 3 A Política Enquanto Mercado; 3.1 A atuação das autoridades políticas eleitas e de eleitores; 3.2 A atuação de grupos de interesses; 3.3 O mercado da política e a legislação tributária; 4 Razões para Decisões Políticas e a Deslegalização da Tributação; 4.1. A redução do custo de transação para a elaboração de normas de baixo valor político ou demandem conhecimento técnico especializado; 4.2 Redução do custo de transação para a aprovação de leis em assuntos de interesses conflitantes; 4.3 A possibilidade de extrair renda, reivindicar o crédito político e transferir o ônus por medidas impopulares; 4.4 A deslegalização da tributação e o uso de ilusão fiscal; 4.5 Precauções no uso e manutenção de ativos políticos ao elaborar a legislação tributária; 5 A Legalidade Tributária Enquanto Regra para o Mercado da Política; 6 Conclusão; Referências.

RESUMO: A competência tributária é tratada tradicionalmente pela doutrina como sujeita à legalidade estrita. O papel de legislar sobre tributos é privativo do Poder Legislativo e deve ser exercido por meio de lei em sentido estrito. Ao Executivo, com algumas exceções, caberia um papel normativo secundário de editar legislação que apenas complementasse aquilo editado pelo Legislativo. O que se observa, entretanto, é que, apesar da previsão constitucional, ocorre a proliferação de atos normativos infralegais que acabam determinando aspectos substanciais de diversos tributos. O presente artigo analisa a mudança “de legalidade para deslegalização” assumindo a atividade política como um mercado no qual o exercício do processo legislativo e da regulamentação é resultado de acordos políticos entre participante do “mercado da política”. No modelo proposto, tendo como marco a teoria da escolha pública, leis em matéria tributária possuem maior valor econômico e maior custo para celebração. Normas infralegais são oriundas de acordos de menor custo político, em razão do menor número participantes envolvidos, possuindo menor valor econômico. A escolha entre os instrumentos normativos é feita de acordo com os interesses individuais dos atores políticos que participam do acordo em busca de maximizar os seus ganhos, independentemente dos ganhos para a sociedade. Além da abordagem menos convencional para abordar “legalidade e deslegalização”, inova-se no artigo ao se sugerir o papel do Judiciário, quando aplica e define os limites do princípio da legalidade, como instituição a gerar incentivos para que acordos obtenham resultados socialmente desejáveis.

PALAVRAS-CHAVE: Legalidade Tributária. Rent-seeking. Extração de Renda. Escolhas Públicas. Análise Econômica do Direito Público.

ABSTRACT: The power to tax is traditionally referred by doctrine as subject to a strict legality model. The role of creating tax norms is of the exclusive authority of the Legislative and is performed by law in strict terms. To the Executive, with some exceptions, a secondary normative role, to enact administrative regulation that complements what is enacted by the Legislative, exists. One observes, however, that despite the constitutional provision, a proliferation of Executive regulation delimitating substantial aspects of taxes occurs. The present work investigates the change “from legality to delegalization” assuming the political activity as a market in which the legislative process is the result of political agreements performed in the “political market”. In the model proposed, based on Public Choice Theory as its theoretical framework, laws have higher economical value and higher political bargaining costs. Administrative regulation is the result of lower political costs agreements, due to the lower number of participants, which also have lower economical value. The choice between the legal instruments is performed according to individual interests of the political actors, which celebrate the political agreements seeking to maximize their gains, despite social consequences. Beyond a less conventional approach to “legality and delegalization”, the paper innovates to suggest a role to the Judiciary, while defining the tax legality principle, as an institution to generate incentives to political agreements with socially desirable outcomes.

KEYWORDS: Tax Legality. Rent Seeking. Rent Extraction. Public Choice. Tax Delegation. Economic Analysis of Public Law.

INTRODUÇÃO

A competência tributária, enquanto interpretação do princípio da legalidade tributária, é tratada tradicionalmente pela doutrina como sujeita à legalidade estrita, de forma que o papel de legislar sobre tributos é privativo do Poder Legislativo, que deve exercido por meio de lei em sentido estrito, com tipicidade fechada (CARRAZZA, 2013, p. 281 e 282; CARVALHO, 2009, p. 158 a 164; FERRAGUT, 2005, p. 171 e 172; VELLOSO, 2012, p. 232; BRITO, 2011, p; 91 e 92; MACHADO, 2015, p. 276).

Ao Executivo caberia um papel normativo secundário de editar legislação que apenas complementasse aquilo que foi editado pelo Legislativo, com exceções aos tributos federais com tratamento extrafiscal concedidos pela Constituição. As normas gerais e abstratas editadas por

atos infralegais teriam a mera função de possibilitar o cumprimento da obrigação tributária e criar deveres instrumentais que não possuem efeitos arrecadatórios. Assim, caberia ao Legislativo determinar com precisão todos os elementos da regra matriz de incidência dos tributos. (CARVALHO, 2009, p. 158 a 164).

O que se observa, entretanto, é que, apesar da previsão constitucional da legalidade aplicável ao direito tributário, ocorre a proliferação de atos normativos infralegais que acabam determinando aspectos substanciais de diversos tributos. Tal normatização tem sido, muitas vezes, aceita pelo Judiciário.

Para explicar este cenário, apresenta-se neste artigo um modelo teórico no qual a elaboração da legislação tributária é fruto de decisões e acordos políticos. As escolhas de editar normas por atos normativos infralegais ocorrem em razão dos incentivos criados pelas estruturas jurídicas existentes. Nesse contexto, as escolhas realizadas pelo Legislativo, ao utilizar termos que permitam maior discricionariedade ao Executivo na atividade regulamentar, considera os diversos ganhos e custos políticos e econômicos, dos quais os efeitos do controle jurisdicional fazem parte. O mesmo ocorre com as escolhas realizadas pelo Executivo ao editar atos normativos infralegais que produzam impacto na arrecadação.

Para tanto, apresenta-se a atividade política enquanto um mercado no qual a edição de leis e a edição de atos normativos infralegais são frutos de acordos entre grupos de interesse e autoridades eleitas para a transação de recursos de valor político e econômico. A escolha entre uma ou outra modalidade de acordo ocorre para maximizar os ganhos aos atores envolvidos, ainda que esta escolha não seja socialmente desejável ou eficiente.

Deste modo, a interação entre grupos de interesse, em busca de obter rendimentos através de privilégios concedidos através da legislação, e autoridades eleitas, em busca de recursos para serem utilizados em processos eleitorais e se perpetuar no poder, possui um ponto de equilíbrio distinto nos modelos de legalidade tributária estrita e ampla. No modelo teórico desenvolvido, espera-se que, na legalidade ampla, os participantes deste mercado possuam preferência por acordos políticos realizados por atos normativos infralegais aos acordos para editar leis. Tal mudança implicaria no aumento da quantidade de acordos para a obtenção de privilégios fiscais, além do aumento da complexidade do sistema tributário como um todo. Além disso, há redução da transparência na tributação, com custos a serem suportados pela sociedade.

O controle jurisdicional da legalidade tributária, nesse aspecto, seria uma prerrogativa atribuída ao Judiciário de ditar as regras do jogo político, definindo a modalidade de acordo válida para a elaboração de legislação em cada situação. As escolhas exercidas pelo Judiciário sobre a extensão e aplicação do princípio da legalidade determinariam os incentivos a serem seguidos pelas autoridades políticas, podendo gerar resultados socialmente mais ou menos eficientes e justos.

Para desenvolver essa linha de raciocínio, este artigo foi dividido em cinco seções. A seção 1 relembra o conceito de legalidade tributária, do modo tradicionalmente definido pela doutrina. A seção 2 discorre sobre a nova legalidade tributária e a deslegalização do direito tributário, passando pelo conceito de discricionariedade na atividade regulamentar e judicial. A seção 3 apresenta a política enquanto mercado, informando os participantes das relações de troca para a edição de atos normativos, assim como os incentivos gerais existentes no mercado da política. A seção 4 apresenta razões para decisões políticas pela deslegalização da tributação. A seção 5 informa o papel da legalidade tributária na definição dos incentivos que determinam os acordos políticos, assim como alguns de seus efeitos econômicos.

Por fim, chama-se a atenção que, em razão da amplitude e da complexidade do assunto, é possível que o modelo apresentado, como simplificação da realidade, não seja aplicável a todos os casos existentes. Por exemplo, este artigo não pretende explicar situações de crise política ou reformas na tributação. Além disso, pesquisas empíricas podem ser utilizadas para testar os limites do modelo.

1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade tributária está previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal enquanto uma limitação ao poder de tributar. Determina-se que é vedado aos entes políticos “exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Com base neste dispositivo, a doutrina majoritária entende que, ao conferir à lei em sentido estrito a prerrogativa de instituir tributo, a Constituição determina ao legislador o dever de delimitar todos os aspectos substanciais da imposição tributária (CARRAZZA, 2013, p. 281 e 282; CARVALHO, 2009, p. 158 a 164; FERRAGUT, 2005, p. 171 e 172; VELLOSO, 2012, p. 232; BRITO, 2011, p. 91 e 92; MACHADO, 2015, p. 276; ROTHMAN, 1974). Tal posição decorre do entendimento de que,

para instituir um tributo, a lei precisa preencher todos os componentes lógicos da regra matriz de incidência. Se algum desses elementos não fosse preenchido pela lei, o tributo não teria sido instituído pela ausência de um dos seus elementos de validade, sem o qual o tributo não poderia ser exigido.

Caberia à lei em sentido estrito, portanto, definir o aspecto material da hipótese de incidência tributária, delimitando de forma substancialmente precisa os fatos que possibilitam a constituição do crédito tributário. Além disso, a lei determinaria a quem a imposição de pagamento se dirige, a base de cálculo, enquanto aspecto econômico mensurável do fato imponible, e as alíquotas aplicáveis.

Restaria ao Executivo o papel de delimitar as obrigações acessórias, com um caráter suplementar de possibilitar a apuração e a cobrança, dentro dos limites da lei, em aspectos seriam desprovidos de impacto arrecadatário. Assim, as normas editadas pelo Executivo delimitariam a forma de recolhimento do tributo pelo contribuinte e os meios e documentos comprobatórios de sua realização, além de competências funcionais de constituição do crédito tributário e fiscalização (CARVALHO, 2009, p. 58).

Considerando que apenas a lei poderia determinar os componentes do tipo tributário, seria inconstitucional a utilização de conceitos vagos ou imprecisos na instituição do tributo uma vez que a indeterminação do texto legal acabaria por conferir ao Executivo a prerrogativa de definir as componentes substâncias do tipo tributário através da atividade regulamentar. A legalidade tributária estrita, portanto, não admitiria a edição de leis que determinassem tipos tributários de estrutura flexível ou graduável; deveria conter o máximo de determinação semântica (VIEIRA, 2006; VELLOSO, 2012, p. 232; BRITO, 2011, p; 91 e 92; DERZI, 1988)

Tal característica não significaria a existência de uma ingênua crença de que o uso das palavras pelo legislador teria a precisão suficiente para não deixar margem para interpretações distintas a serem escolhidas pelo Executivo na concretização normativa. Apenas denotaria que a elaboração legislativa deveria ser suficientemente precisa para que esta margem interpretativa fosse reduzida (TORRES, 2005, p. 499 a 505).

Essa atribuição exclusiva de competência ao Legislativo possuiria, de acordo com Vieira (2006), respaldo teórico na separação dos poderes,

enquanto forma de controle da atividade política por freios e contrapesos. O Legislativo possuiria, segundo o autor, maior legitimidade democrática e maior distanciamento de possíveis barganhas com contribuintes para desempenhar a função de repartir na sociedade do ônus de arcar com o custeio do Estado através da tributação. Tal fato decorreria por ser o poder de maior representatividade, com membros de diversas origens territoriais e de representação de grupos sociais diversos, e por não arrecadar e alocar os recursos arrecadados pela execução do orçamento.

O princípio da legalidade se justificaria, igualmente, por ser o Legislativo o poder político socialmente “mais auditável” quanto ao resultado de suas atividades. Ainda que o processo de negociação para a aprovação de uma lei, nos bastidores, possua razões muitas vezes obscuras para a sociedade, o processo legislativo envolve a negociação entre grande número de pessoas, passando por diversas comissões antes de ser votado nas casas legislativas e aprovado. Dessa forma, o Legislativo estaria sujeito a um maior controle social pelo debate mais amplo pelo qual os projetos de lei passam quando comparados aos atos realizados pelos demais poderes políticos (SIMON, 1991; VIEIRA, 2016).

O princípio da legalidade tributária teria, portanto, o condão de proteger a sociedade de uma atuação autoritária do Estado, que poderia ocorrer por uma concentração excessiva de poderes no Executivo, que tenderia a exercer esse poder de forma abusiva. (VIEIRA, 2002, CARRAZZA, 2013, p. 281 e 282).

Entretanto, a aplicação do princípio da legalidade tributária em precedentes judiciais aponta para uma mudança em seu sentido em direção a uma nova legalidade tributária. Nela, permite-se a deslegalização da tributação através de utilização de conceitos amplos em lei para, posteriormente, serem delimitados por atos infralegais, ou por uma atuação normativa mais ampla exercida pelo Executivo, conforme se passa a apresentar.

2 A NOVA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A DESLEGALIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

A aplicação do princípio da legalidade vem sendo alterada ao longo do tempo. Essa mudança ocorre pela edição de leis de redação genérica, que transferem à atividade regulamentar o papel de definir os conceitos, assim como por uma atuação mais ampla do Executivo na edição de atos normativos infralegais que delimitam a base de cálculo e, eventualmente, até mesmo as alíquotas (VIEIRA, 2006; ROCHA, 2014).

De início, é importante salientar que a mudança na aplicação do princípio da legalidade tributária de que trata este artigo não ocorreu de forma abrupta. É resultado de mudanças graduais, muitas ainda em curso, oriundas de alterações pontuais na legislação efetuadas pelo Legislativo e pelo Executivo que foram chanceladas pelo Judiciário. A legalidade tributária mitigada passa a compor um sistema que permite a transferência de aspectos da competência tributária do Legislativo ao Executivo, possibilitando à lei delimitar apenas os aspectos gerais da incidência, ainda que com conceitos amplos e genéricos, a serem descritos pela atividade regulamentar.

Assim, a legalidade tributária estrita, de tipicidade legal, estaria gradualmente se erodindo para um novo modelo de legalidade tributária, aberta, com seus limites ainda a serem definidos pela doutrina e pelo Judiciário (VIEIRA, 2006; VIEIRA, 2016; ROCHA, 2014).

Como precedente significativo, no qual houve manifestação expressa a respeito do abandono da legalidade tributária estrita, tem-se o RE 838.284¹, no qual o STF decidiu a respeito da possibilidade de delegação ao da tarefa de fixação de alíquotas de taxa dentro de limites legais. Trata-se de precedente especialmente relevante por ter sido decidido em plenário, por unanimidade. Os votos do relator, Min. Dias Toffoli, e do vogal, Min. Edson Facchin, apresentaram a tendência à adoção de uma nova legalidade tributária, mais aberta. Este novo modelo de legalidade tributária desenhado pelo STF permitiria o uso de conceitos indeterminados em leis que instituem tributos e a determinação de alíquotas através de atos normativos infralegais, conforme se extrai dos seguintes trechos:

Antes de adentrar na análise da norma acioimada de inconstitucional, teço considerações sobre o princípio da legalidade tributária, o qual, apesar de sua centralidade no Estado de Direito, é ambíguo e não tem contornos bem definidos. A corrente ortodoxa, capitaneada por Alberto Xavier, sempre apregoou a legalidade absoluta no direito tributário, exigindo da lei o tratamento, com elevado grau de precisão e profundidade, de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Não obstante, atualmente, há uma clara tendência da doutrina em oferecer uma alternativa teórica à corrente formalista tradicional e em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade fechada. Aponta-se para

1 Neste caso o STF entendeu que o CONFEA poderia reajustar o valor da Anotação por Responsabilidade Técnica, tributo da modalidade "taxa", através de resolução, em razão de delegação legislativa. STF, Recurso Extraordinário n. 838.284, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 19/10/2016.

um esgotamento do modelo, incapaz de garantir os direitos da maioria dos cidadãos.

Para Ricardo Lobo Torres, citado no acórdão recorrido, a ideia da legalidade tem sofrido mudanças. Destaca que o movimento de flexibilização é encontrado na Alemanha, na Itália, na Argentina e no Uruguai, e conclui que o princípio da reserva de lei não é absoluto, podendo o legislador tributário valer-se de cláusulas gerais, tal como ocorre nos demais ramos do Direito. (BRASIL, 2016, Voto do Relator Min. Dias Toffoli, p. 11-12)

Por sua vez, também entendo que o diploma legal inova legitimamente no ordenamento jurídico, ao instituir tributo com a respectiva regramatriz de incidência tributária. Na verdade, o que não se observa é pretensão “princípio da tipicidade cerrada”, tal como articulado por parcela relevante de doutrina tributarista pátria.

[...]

No entanto, com esse entendimento não se pode concordar, sob pena de inviabilização da tributação no país ou, pelo menos, assumir um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras. (BRASIL, 2016, voto do vogal Min. Edson Facchin, p. 35-36)

Tem-se ainda, como exemplo, a possibilidade de redução de alíquotas e o seu restabelecimento por decreto por autorização legislativa. Nessa situação, a lei pode prever alíquota elevada para determinado tributo, que acaba sendo reduzida e restabelecida pelo Executivo em situações não autorizadas pela Constituição Federal, conferindo liberdade para que a alíquota seja manejada, na prática, através de decretos.

Neste caso, a primeira turma do STJ² entendeu que o restabelecimento de alíquotas de PIS/COFINS sobre receitas financeiras por decreto não se trataria de majoração de tributos, mas de mero restabelecimento de alíquota reduzida por decreto, o que não ofenderia a legalidade tributária. A repercussão geral foi reconhecida pelo STF no RE 986.296³, ainda sem julgamento.

2 STJ, Recurso Especial n. 1.586.950, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 19/09/2017.

3 STF, Recurso Extraordinário n. 986.296, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 03/03/2017.

Ambos os exemplos se relacionam à deslegalização da tributação pela definição de alíquotas pelo Executivo, entre outros casos existentes que envolvem presunções, antecipações e substituição tributária, muitas vezes regulados extensivamente através de atos normativos infralegais. Tais casos, entretanto, não serão tratados em razão das limitações e do escopo do presente ensaio.

Nesse contexto, entende-se a existência de uma tendência ao abandono, em nosso sistema jurídico, da legalidade tributária estrita (VIEIRA, 2006; VIEIRA, 2016; ROCHA, 2014). Uma nova acepção de legalidade tributária permitiria uma maior deslegalização da tributação, com a possibilidade de utilização de conceitos indeterminados no texto legal para que estes sejam amplamente delimitados pelo Executivo, desde que a lei traga uma moldura geral a ser seguida. Assim, a interpretação destes conceitos indeterminados se traduziria em uma atividade criativa realizada pela atividade regulamentar exercida pelo Executivo (DERZI, 1988; ROCHA, 2014).

Rocha (2014), ao defender a deslegalização da tributação, lembra que este fenômeno, comum no Direito Tributário brasileiro, é inclusive utilizado como resposta à lentidão do Legislativo e do aumento da complexidade da atividade tributária para responder às demandas geradas pela inovação tecnológica na atividade econômica. Para o autor, caberia ao Judiciário o controle da indeterminação semântica dos *standards* conceituais através da aplicação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Deste modo, ao editar normas infralegais, o Executivo efetua uma escolha política de um sentido, dentre as diversas interpretações possíveis, nos limites semânticos do texto legal existentes no momento da aplicação da lei, considerando que as palavras e os enunciados possuem sentidos definidos culturalmente (GUSDORF, 2010, p. 49-59). A existência de discricionariedade, enquanto espaço para escolhas, entretanto, não é absoluta. Dá-se à medida que o significado do texto é cercado por uma pré-compreensão, de aspectos culturais, forjada no mundo prático, que antecede a qualquer argumentação⁴ (STRECK, 2017).

As escolhas políticas realizada pelo Executivo, ao “interpretar” as leis, estão sujeitas, portanto, a um controle realizado *ex ante* pelo

⁴ Como exemplo, é improvável que alguma autoridade administrativa exija IPVA de uma máquina de lavar-louças, uma vez que, ainda que exista um aspecto subjetivo na construção de sentido ao texto, existem limites definidos culturalmente para o conceito “veículos automotores” aos quais as máquinas de lavar-louça não atendem.

Legislativo e pelo Constituinte, através de comandos linguísticos. A amplitude de significação dos termos utilizados na lei concederá maior ou menor quantidade de sentidos possíveis e, conseqüentemente, maior ou menor liberdade ao Executivo para preencher as indefinições do texto legal. Se as palavras limitam o intérprete ao concretizar o seu sentido, o texto legal limita a atuação das autoridades administrativas (STEARNS; ZYWICKI; MICELI, 2018, p. 750-758).

O controle da atividade político-interpretativa do Executivo é realizado pelo Judiciário que, igualmente, realiza escolhas políticas na interpretação da Constituição, ao avaliar a constitucionalidade de uma lei, ou da legalidade dos atos realizados pelo Executivo, de acordo com as preferências de seus membros. Estas escolhas produzem impacto sobre o Legislativo, sobre o Executivo e sobre os cidadãos, determinando a manutenção ou a mudança de lei e atos normativos existentes e indicando regras a serem seguidas pelo Legislador e pelo Executivo no futuro (FEREJOHN; WEINGAST, 1992; CANADO, 2014, p. 156-161)

Com relação ao princípio da legalidade tributária, é relevante afirmar que a escolha realizada pelo Supremo entre um conceito amplo ou estrito de legalidade diz respeito a conferir ou não ao Legislativo a possibilidade de transferir poderes para o Executivo. Tal escolha possui implicações, alterando a estrutura de incentivos existentes e as possibilidades de transações entre os participantes do mercado da política, conforme se apresenta adiante.

3 A POLÍTICA ENQUANTO MERCADO

Para tratar da política enquanto um mercado é preciso partir da premissa metodológica de que o governo e a política são formados por indivíduos. A investigação de fenômenos a estes relacionados implica necessariamente em identificar os padrões individuais de comportamento. Utiliza-se neste artigo, para tanto, o referencial da teoria microeconômica para explicar o comportamento esperado na tomada de decisões pelos entes governamentais e agentes políticos, através da abordagem da Escolha Pública.

Assim, a abordagem da Escolha Pública assume que o governo é o complexo de instituições pelas quais os indivíduos tomam decisões coletivas, no qual é possível opor atividades públicas às privadas. A política, por sua vez, é a atividade das pessoas no contexto destas instituições. (BUCHANAN, 2000, p. 4).

A utilização da teoria microeconômica implica na utilização do pressuposto de que o comportamento dos indivíduos é racional, modelado para maximizar utilidades subjetivas. O mercado no qual estes agentes econômicos atuam é a política e as utilidades que negociam dependem da posição que ocupam, assumindo a constituição material e as instituições políticas o papel de determinar as regras deste mercado (BUCHANAN, 2000, p. 19 a 24).

Faz-se a ressalva de que esta escolha metodológica não ignora as constatações da Economia Comportamental e da Análise Comportamental a respeito da existência de vieses que limitam a racionalidade (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974; SUNSTEIN; JOLLS; THALLER, 1998) e da existência de diversos aspectos sociais que compõem as contingências pelas quais são selecionados os comportamentos humanos, sendo o Direito apenas um destes aspectos (AGUIAR, 2013). Entende-se, entretanto, que a racionalidade, enquanto simplificação da realidade, apesar das suas limitações por não tratar de vieses e heurística, é capaz de explicar de forma satisfatória o comportamento agregado, a médio e longo prazo (AGUIAR, 2002).

Assim como em qualquer mercado, os participantes atuam em um ambiente de escassez de recursos e de incerteza. O funcionamento deste mercado, entretanto, está sujeito à concorrência entre seus participantes e obedece a regras dispostas na constituição política para distribuir essa escassez, renda e riqueza. As instituições políticas servem, portanto, como o conjunto de regras definidas para a organização do mercado político que determina as competências de atuação dos agentes políticos e limita os poderes estatais. Estabelecem, assim, os procedimentos para a tomada de decisões dos agentes e mecanismos para a redução do custo de agência⁵, limitando as oportunidades para que agentes governamentais agirem em interesse próprio ao invés de atender ao interesse público (BARRETO, 2013, p. 46-50; MONTEIRO, 2010; STERNS, ZYWICKI, 2009, p. 501).

Enquanto objeto de negociação, os acordos realizados no mercado político possuem custos de transação⁶ para serem realizados. Um bom desenho institucional pode reduzir os custos de transação através da

5 Por problema de agência, exemplifica-se com o problema do agente-principal, no qual o principal, representado pelo agente, possui perdas (custos) decorrentes das limitações de controle da atividade do agente, que atua em interesse próprio.

6 Por custos de transação, entende-se os custos da negociação e da celebração de acordos, que passa desde dispor de tempo para procurar e encontrar a outra parte, realizar a oferta, delimitação do objeto, efetuar a barganha e prever os meios de fiscalização.

determinação prévia de regras e limites que não precisarão ser negociadas novamente em outros momentos semelhantes. Pode, igualmente, elevar os custos de transação para reduzir falhas neste mercado político em situações nas quais possam ocorrer acordos políticos para a transferência ineficiente de recursos de grupos e pessoas de menor poder político-econômico para aqueles que detêm maior poder de influência (MACEY, 1988).

Considerando que o princípio da legalidade tributária define incentivos e limites aos participantes do mercado político, a modificação apresentada no tópico anterior implica em mudanças na estrutura de incentivos dos participantes deste mercado, conforme apresentado adiante.

3.1 A ATUAÇÃO DAS AUTORIDADES POLÍTICAS ELEITAS E DE ELEITORES

Dentre os diversos incentivos aos quais estão sujeitos, as autoridades políticas atuam preponderantemente em busca de sua perpetuação no poder. Em um ambiente de competição, a atuação no mercado político é o que define a permanência do indivíduo e a sobrevivência de seu partido no sistema político, ou a sua exclusão desse mercado por baixo desempenho eleitoral (KIEWIET; MCCUBBINS, 1985, ANDRADE, 1998; MONTEIRO, 2010; CERVI, 2009)

Neste contexto, as autoridades que compõem o Legislativo participam de duas arenas políticas onde competem entre si: uma legislativa e outra eleitoral, existindo conexões entre ambas. Nesse modelo, as autoridades políticas estão sujeitas a duas estruturas conflitantes de incentivos. A atuação das autoridades políticas está relacionada, por um lado, ao modo pelo qual os eleitores escolhem seus representantes, e por outro às limitações institucionais na dinâmica interna do Legislativo e do diálogo com o Executivo, que determinam a forma das autoridades atenderem os interesses dos eleitores (PEREIRA; MUELLER, 2003; CERVI, 2009).

No sistema democrático, a escolha de grande parte das autoridades políticas depende de resultados em eleições, e o principal ativo a ser negociado pelos eleitores é o voto. Neste contexto, a atuação das autoridades políticas na arena legislativa é realizada com uma ponderação de custos e benefícios no qual o retorno a ser recebido na arena eleitoral no futuro, em votos, deve ser maior do que os custos de articulação para aprovação da medida. O cálculo pode ser feito de forma mediata, com a perda de alguns votos com alguma proposta, para a obtenção de apoio para a aprovação de outras que forneçam um número maior de votos posteriormente

(MAYHEW, 1974, p. 11-15; MITCHELL; SIMONS, 2003, p. 121; NORRIS, 2003, p. 8-9).

Na arena eleitoral, é de interesse do Executivo formar ampla coalizão de apoio dos partidos mais representativos para obter recursos de campanha⁷e, após eleito, formar ampla base de apoio parlamentar na arena legislativa para conseguir maioria nas votações de projetos importantes para o Governo (NORRIS, 2003, p. 85; ANDRADE, 1998). Este diálogo entre o Executivo e o Legislativo possui forte impacto na definição dos gastos públicos e política tributária, conforme se verá adiante.

Por outro lado, no Legislativo existe uma tendência a maior representatividade das clivagens políticas e circunscrições territoriais, com possível dificuldade em formar maiorias para a aprovação de projetos e para a sustentação do governo. Isso porque os parlamentares possuem incentivos, na arena eleitoral, para atender não apenas o governo ao qual fazem parte (ou oposição), mas também os grupos que representam, enquanto minorias, regiões demográficas ou bandeiras ideológicas (AMES, 1995; NORRIS, p. 76-81).

Neste contexto, o sistema brasileiro de presidencialismo de coalizão possui mecanismos para equilibrar, na arena legislativa, os incentivos particularistas da arena eleitoral. Assim, a atuação parlamentar para privilegiar os seus redutos eleitorais e grupos de interesse aos quais possuem ligação ocorre através da negociação com o Executivo para a liberação de emendas orçamentárias, lotear por cargos que detenham certo grau de discricionariedade na alocação de recursos, além da própria execução orçamentária e acordos para a realização da atividade regulamentar. Deste modo, a barganha entre os dois poderes políticos para aprovar leis de interesse do governo envolve atender demandas particulares na alocação discricionária de recursos públicos realizada pelo Executivo (AMES, 1995; ANDRADE, 1998; PEREIRA; MUELLER, 2002; PEREIRA; MUELLER, 2003; RICCI, 2003; MELO, SOARES, OLIVEIRA, 2014). Conforme se verá adiante, a atividade regulamentar em matéria tributária está entre os mecanismos para equilibrar os incentivos particularistas na formação da coalizão.

Assim, a composição de interesses entre o Executivo e o Legislativo, sujeitos a pressões distintas entre interesses particularistas para estes e necessidade de formar uma coalizão de governo para aqueles, é feita por

7 Por exemplo, o tempo nos meios de comunicação em horário eleitoral.

barganha até se formar uma maioria no parlamento (TULLOCK, 1979, p. 77; ANDRADE, 1998), com forte atuação do Executivo na defesa de seus interesses em razão de administrar os recursos públicos.

Neste ponto, há que se reiterar que o Congresso e os partidos não devem ser vistos como entidades que manifestam vontades unitárias. São concebidos como uma pluralidade de interesses individuais, cada um representando uma relação entre parlamentares com os seus círculos eleitorais. Assim, o Congresso é formado por inúmeras coalizões em votações, cada uma dividida em partidos e estes em indivíduos (SHEPSLE, 1992). A barganha para atender esses interesses pautará a relação entre os parlamentares e as direções dos partidos. Estes efetuarão a composição destes interesses distintos na negociação com outras lideranças, na aprovação de leis e definição de orçamento, liberação de emendas, assim como na escolha de titulares de cargo comissionados no Executivo ou edição de regulamentos.

Assim, existem situações nas quais a aprovação de medidas de interesse do Executivo pode acabar tendo implicações eleitorais desvantajosas aos parlamentares. Essas medidas precisarão ser objeto de barganha para atingir um patamar que seja vantajoso para os congressistas, como a aprovação de cargos para o partido, obras em locais de interesse dos parlamentares (geralmente em seus currais eleitorais), concessão de benefícios a grupos de interesses que financiam campanhas e fornecem apoio político, além da expansão do orçamento do Legislativo (MITCHELL; SIMONS, 2003, p. 113).

Por outro lado, ao eleitor, o principal modo de atuação política ocorre pelo exercício do direito de voto. Apesar de bastante restrita, esta atuação fornece um ativo importante aos cidadãos.

No modelo da racionalidade, assume-se que o voto é auto-interessado e eleitor tende a escolher aquele candidato cuja plataforma represente promessas que lhe trarão maiores benefícios. Entretanto, o benefício que cada eleitor recebe ao votar é muito baixo, já que o voto será diluído entre milhões de outros eleitores, com pouco poder para, individualmente, alterar o resultado das eleições. É de se esperar, portanto, que o eleitor invista poucos recursos na sua escolha entre os candidatos. (FRIEDMAN, 1999, p. 187; DOWNS, 1999, p. 63).

Deste modo, o eleitor tende a permanecer em uma situação inercial, com baixa disposição para busca de informações, e tende a escolher, entre

aqueles que apresentam maior visibilidade no fluxo de informações recebido gratuitamente⁸, o candidato que possua melhor reputação e propostas mais adequadas aos seus interesses (DOWNS, 1999, p. 246-247; BARRETO, 2013, p. 27-29)⁹.

É certo que alguns eleitores estudam as propostas, o currículo dos candidatos e a conjuntura política para decidir o seu voto. Uma explicação para isso pode não estar no benefício recebido por fazer uma escolha eleitoral melhor, já que o voto possui pouco poder de influência no processo legislativo, mas sim no fato de que faz parte das atividades de lazer de alguns indivíduos discutirem sobre política. Os benefícios recebidos estão na interação e aprovação de grupos de amigos e colegas de trabalho, tendo a escolha do candidato custo zero, enquanto subproduto de uma atividade de lazer. (FRIEDMAN, 1999, p. 188)

No que diz respeito à eleição de deputados, o fato desta ocorrer pelo sistema proporcional em lista aberta acaba fazendo com que a identificação do eleitor com o candidato seja maior do que com o partido, ainda que, formalmente, em razão das regras de fidelidade partidária, os cargos pertençam também aos partidos (NICOLAU, 2006).

Neste sistema, o amplo número de candidatos e o elevado custo na aquisição de informação para conhecer cada um e suas propostas fazem com que a exposição pelo marketing para ser conhecido, a indicação por pessoas próximas com interesses semelhantes, além da influência de grupos com bandeiras ideológicas ou religiosas, de defesa classe ou grupos empresariais, possuam peso grande no processo decisório do eleitor (BARRETO, 2013, p. 35-40).

A visibilidade ao eleitor pode ser obtida pelo candidato através do marketing político nos meios de comunicação, ou através de espaços (palanques) onde possam se apresentar a um grande grupo de pessoas. Além da necessidade de arrecadar fundos para a campanha, o apoio de grupos

8 O termo “gratuitamente” ultrapassa o aspecto monetário. Compreende todo tipo de recurso que poderia ser utilizado na aquisição de informação como, por exemplo, o tempo de pesquisa e estudo.

9 Neste contexto, a tecnologia e as mídias sociais reduzem o custo de disseminação da informação, que será recebida gratuitamente ou a baixo custo pelo eleitor. Nem todas as informações, entretanto, são confiáveis e ainda cabe ao eleitor checar a veracidade da informação recebida, e isso possui custos como o tempo de busca e leitura. Assim, apesar de a tecnologia possibilitar a redução da aquisição de informação a respeito da idoneidade dos candidatos, esta igualmente facilita a propagação de informação por parte do trabalho de marketing de campanha, muitas vezes distorcidas ou tendenciosas. Seria necessário, entretanto, o aprofundamento neste assunto para saber o seu impacto eleitoral, aspecto que foge do escopo deste trabalho.

de interesse é fundamental no processo eleitoral por serem detentores de recursos a serem usados em campanhas (BARRETO, 2013, p. 45-50).

É certo, entretanto, que esse apoio não é gratuito. Ao receber apoio de grupos de interesse, o candidato passa a ter que apoiar obras e políticas públicas, ainda que isso demande a liberação de emendas parlamentares, ou a elaboração de leis que atendam aos interesses destes grupos na política (BUCHANAN, 2000, P. 463-472; MULLER, 2002, p. 481-489; MITCHELL; SIMMONS, 2003, p. 141-143). Conforme se indicará neste artigo, a elaboração de legislação em matéria tributária é parte do papel de gratificar grupos de interesse em troca de recursos políticos a serem usados em processos eleitorais, no qual o contexto destas trocas se definirá pela preferência dos participantes da negociação entre leis ou atos normativos infralegais.

3.2 A ATUAÇÃO DE GRUPOS DE INTERESSES

Como visto anteriormente, o desempenho nas urnas não depende apenas da atuação da autoridade no Congresso ou no Executivo. Depende também de viabilizar apoio de grupos de interesse que fazem publicidade ou arrecadam recursos políticos para serem utilizados nas campanhas, como financiamento, base de visibilidade (palanque) e apoio entre grupos de eleitores (MULLER, 2002, p. 481 a 484).

Utilizando o modelo proposto, os grupos de interesse atuam em benefício dos seus membros, especialmente na busca dos objetivos que fundamentam a sua existência enquanto grupos organizados. Desta forma, investirão recursos na política para obter retornos maiores do que os recursos investidos, influenciando os políticos a adotarem medidas que atendam a estes interesses para obter rendas através da política (*rent-seeking*) (MACEY, 1988; ZYWICKI; MICELI, 2018, p. 434-438).

O meio utilizado para influenciar as autoridades políticas ocorre através de recompensas, com valor determinado pelo grau de importância e a capacidade de organização do grupo. As formas de retribuir as autoridades políticas podem ser através de promessa de certa quantidade de votos, captação de recursos para financiar a campanha, promessas de espaço para obter visibilidade entre eleitores, espaço para proferir palestras ou discursos, ataques públicos a adversários, utilização de meios de transportes para cumprir agenda, como aviões e, em alguns casos, até mesmo por subornos. (DOERNBERG; MCCHESENEY, 1987; SIMON, 1991).

Neste ponto, há que se mencionar que, apesar de o Supremo Tribunal Federal ter proibido o financiamento de campanha através de doações realizadas por empresas na ADI 4650¹⁰, o patrocínio de grupos de interesse continua relevante. Conforme apontam Stearns, Zywicki e Miceli (2018, p. 442 a 444), a existência de ganhos a serem obtidos com a atividade política produz incentivos para que os grupos de interesse continuem investindo recursos para influenciar os processos de decisões políticas e a proibição ao financiamento direto de campanha apenas faz com que isso seja realizado por outros meios, e não pela doação direta de empresas aos candidatos¹¹.

Conforme apontam Mancuso (2007), o empresariado tem se mostrado um importante ator político ao influenciar o Congresso Nacional na aprovação de leis de interesse de grupos empresariais específicos, especialmente para obter regimes tributários diferenciados, parcelamentos de débitos, isenções de tributos e empréstimos subsidiados. Tais pressões para desonerações precisam, entretanto, se equilibrar com os interesses do governo em elevar a arrecadação para atender a demandas de outros grupos por gastos públicos (como sindicatos e associações de servidores públicos).

Como se verá adiante, os acordos políticos em matéria tributária podem ser celebrados tanto pela edição de leis quanto pela edição de atos normativos infralegais. Cada modalidade, entretanto, possui diferentes custos e valores aos envolvidos. Assim, a escolha entre uma ou outra modalidade depende das circunstâncias e incentivos existentes para todos os participantes.

3.3 O MERCADO DA POLÍTICA E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Considerando o modelo apresentado, a edição de legislação tributária deve ser vista como um sistema de trocas entre grupos de interesse e autoridades políticas, no qual cada espécie de ato normativo (seja este emenda à Constituição, lei, decreto ou outra espécie de ato normativo infralegal) possui valor e funções distintas para os participantes deste mercado.

Neste ponto, é importante a ressalva nem todo o ato normativo infralegal é objeto de acordos políticos, especialmente em casos nos quais possuem baixo valor neste mercado ou demandem conhecimento técnico

10 STF, ADI 4650, julgada em 17 de setembro de 2015, Relator Min. Luiz Fux.

11 Pode-se utilizar, como alguns exemplos, o financiamento de think tanks, o pagamento de influenciadores digitais para espalhar ideias favoráveis ou difamar opositores, maior aproximação de grupos que possuem outros objetivos e que podem ser utilizados para disseminar ideais partidários (como igrejas e clubes), assim como a utilização de doações por pessoas físicas.

especializado e constante atualização, conforme se apresenta no tópico 4.1. Ainda assim, parte-se da premissa de que acordos políticos são centrais na elaboração da legislação.

Deste modo, a edição de legislação em matéria tributária se dá por acordos celebrados entre grupos de interesse e autoridades políticas, onde os grupos de interesse investem recursos no sistema político-eleitoral para receber em troca benefícios como tributação privilegiada ou para elevar a tributação de concorrentes para retirá-los do mercado (*rent seeking*). (DOERNBERG; MCCHESENEY, 1987).

Igualmente, a edição de legislação em matéria tributária pode ocorrer em situações nas quais existe uma ameaça de maior imposição de custos a grupos de interesse por parte de autoridades políticas (*rent extraction*). Neste ponto, os grupos de interesse fornecem recursos políticos a autoridades eleitas para evitar ameaças de elevação de tributação ou encerramento de privilégios fiscais, aumento de custos para a conformidade com a burocracia ou mesmo para evitar a concessão de privilégios fiscais a concorrentes (MCCHESENEY, 1997, p. 122-127).

Para os grupos de interesse, o valor econômico dos acordos para a edição de legislação em matéria tributária será equivalente ao montante auferido em razão da alteração ou manutenção da legislação objeto do acordo político. O valor da renda auferida é calculado pelo montante recebido em razão da redução dos tributos pagos ou por uma menor concorrência, multiplicada pela duração esperada do privilégio recebido, subtraídos os custos para a obtenção do privilégio legal¹² (DOERNBERG; MCCHESENEY, 1987).

Neste contexto, a aprovação de Emendas Constitucionais, leis complementares ou leis demandariam a participação de grande número de autoridades políticas para a formação de maiorias suficientes nas votações, em diversas etapas, cada um representando seus respectivos grupos de apoio e eleitorado, que deverão ser compensados em troca do apoio nas votações. Tal aspecto faz com que tais atos normativos possuam elevado custo, tanto na remuneração dos apoios obtidos para formar a maioria em votação quanto pelo custo de transação para a obtenção do acordo

12 Exemplificativamente, pode-se dizer que um grupo celebra acordos com parlamentares para a aprovação de uma lei que concederia a redução de tributos, o que geraria ganhos de um milhão de reais por ano (trazido a valor presente), e esta lei vigoraria por 10 anos. O valor econômico desta lei para o grupo beneficiado seria de dez milhões de reais e o grupo estaria disposto a investir qualquer valor inferior a este montante para obter um privilégio legal.

político com muitos participantes. O elevado custo para aprovação, por sua vez, faz com que tais atos normativos sejam estáveis e possuam maior durabilidade, pois os custos para revogação ou alteração igualmente são elevados. (ELHAUGE, 2007; RAO, 2015).

Por sua vez, acordos para a elaboração de atos normativos infralegais, como decretos, instruções normativas e portarias, possuem baixo custo político por não precisar se submeter ao processo legislativo. Entretanto, o baixo custo faz com que tais atos sejam facilmente alterados ou revogados, possuindo menor durabilidade. (RAO, 2015).

Assim, para os grupos de interesse, os custos para a celebração do acordo político, a durabilidade do acordo e o valor obtido determinam a espécie normativa que será utilizada pelos grupos de interesse e pelas autoridades políticas em cada circunstância. Para as autoridades eleitas, como será visto, a edição de atos infralegais pode ser a recompensa dada pelo Executivo a determinados parlamentares em troca de apoio em votações e participação na base de sustentação do Executivo no Congresso.

Além de existirem pressões para a criação de privilégios fiscais, as autoridades políticas estão sujeitas, ainda, a pressões por aumento de gastos públicos, através da alocação de recursos para atender a interesses de grupos organizados, de eleitores e da burocracia. Assim, se por um lado existe pressão pelo aumento de gastos públicos, ao mesmo tempo existem pressões pela redução da carga tributária por parte de grupos de interesse e eleitores para reduzir a participação de cada um na manutenção do Estado. (BUCHANAN, 2000, p. 437).

Conforme o tópico seguinte, a deslegalização da tributação pode ser um meio utilizado pelas autoridades políticas para lidar com estes incentivos eleitorais conflitantes (aumentar gastos e reduzir tributos) com menor impacto político-eleitoral.

4 RAZÕES PARA DECISÕES POLÍTICAS PELA DESLEGALIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

Quanto mais precisos forem os limites definidos em lei para a atividade normativa do Executivo, maior é o controle prévio estabelecido pelo Legislativo sobre esta atividade, já que se traduzem em um “molde” de ação mais estreito para ser preenchido através da atividade regulamentar.

Assim, existem boas razões políticas e outras não tão louváveis para a transferência de competência normativa do Legislativo para o Executivo. Esta transferência pode ocorrer para aproveitar o melhor conhecimento técnico de agências ou órgãos públicos, para minimizar processos legislativos custosos para a edição de normas de menor valor econômico ou político, bem como para reduzir a sua carga de trabalho para focar os recursos limitados do Legislativo em assuntos de maior prioridade. Entre as razões problemáticas para a delegação está a de evitar tomar decisões difíceis, evitar a responsabilidade por decisões impopulares, facilitar a elaboração de esquemas obtenção de renda (*rent seeking*)¹³ e de extração de renda (*rent extraction*)¹⁴ (Stearns e Zywicki (2009, p. 367). Somam-se a estes fatores, a possibilidade de obtenção individual de créditos políticos por parlamentares na barganha pela regulação (RAO, 2015) e a possibilidade de utilização de técnicas de ilusão fiscal.

Veja-se, portanto, em quais situações isso pode ocorrer no âmbito do Direito Tributário, com a mudança no modelo de legalidade apresentado.

4.1 A REDUÇÃO DO CUSTO DE TRANSAÇÃO PARA A ELABORAÇÃO DE NORMAS DE BAIXO VALOR POLÍTICO OU DEMANDEM CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO

Entre as normas que compõem a legislação tributária estão um emaranhado de regras de baixo valor no mercado político. Trata-se de normas que estabelecem deveres instrumentais que regulamentam o cumprimento de obrigações tributárias, bem como meios de fiscalização a serem utilizados pelo Fisco, mas de pouco impacto sobre as atividades econômicas ou na arrecadação. São regras estas que estabelecem detalhes e minúcias como, por exemplo, o layout das notas fiscais, o modo de prestar informações ao Fisco ou o horário de atendimento de agências fiscais.

Pela natureza destas normas, é comum que o Congresso transfira a elaboração destas normas ao Executivo, dado o elevado custo de transação para que sejam elaboradas através do processo legislativo e a ausência de interessados, entre os envolvidos, em negociar a aprovação

13 A obtenção de renda, por parte de grupos de interesse, ocorre pelo investimento de recursos políticos para receber privilégios legais através de acordos políticos.

14 A extração de renda ocorre através de ameaças, efetuadas por autoridades políticas, de elevar custos ou quebrar acordos políticos, a serem efetuadas caso grupos de interesse não forneçam os recursos políticos.

destas normas em razão de seu baixo valor econômico. Assim, tal tarefa acaba sendo realizada pela Administração, através de atos normativos infralegais, com menor custo político para a edição, para que o Legislativo utilize os seus recursos para deliberar sobre outros assuntos (EPSTEIN; O'HALLORAN, 1999, p. 7-9).

Situação idêntica ocorre com normas que demandem conhecimento técnico especializado para a sua elaboração, como é o caso de normas sobre o cumprimento e fiscalização de obrigações tributárias. Neste caso, a transferência de atribuições ocorre em razão do alto custo para a aquisição de informação especializada e a possível necessidade de atualizações constantes na legislação para a adequação às mudanças na economia, ocorridas por avanços tecnológicos e sociais (EPSTEIN; O'HALLORAN, 1999, p. 7-9).

De forma geral, estas normas de baixo valor político são aquelas que seriam editadas pelo Executivo no modelo de legalidade estrita. Pela possibilidade que a Administração possui de utilizar corpo técnico especializado e editar atos normativos com baixo custo político, a transferência da atividade normativa para o Executivo é um meio de reduzir o custo para a aquisição de informações, para adequar as normas tributárias às mudanças pontuais nas atividades econômicas, assim como para programar meios de recolhimento de tributos ou fiscalização da atividade tributária.

4.2 REDUÇÃO DO CUSTO DE TRANSAÇÃO PARA A APROVAÇÃO DE LEIS EM ASSUNTOS DE INTERESSES CONFLITANTES

Existem situações nas quais interesses conflitantes, devidamente representados por parlamentares, competem para a aprovação de uma lei e impedem a formação de maioria em votações. Nestes casos, é mais provável a aprovação de textos simples, menos elaborados, que atendam os interesses dos principais grupos, apesar de, na prática, não negociar especificidades (FARBER; FRICKEY, 1991, p. 81; SIMON, 1991).

Assim, tem-se que a adoção de textos vagos possui menor custo de transação para a aprovação do que textos minuciosos, com diversos aspectos a serem negociados. O uso de termos vagos e amplos, entretanto, faz com que o Executivo tenha que especificar o sentido destes termos de forma mais concreta através da regulamentação, transferindo as disputas entre grupos distintos para outra esfera de deliberação, ainda que objeto de acordos mais instáveis e de menor

duração, que mudam de acordo com o cenário político (EPSTEIN; O'HALLORAN, 1999, p. 30-31).

Ao se utilizar textos vagos em leis, com menor custo de transação para a sua aprovação, torna-se possível, igualmente, o atendimento de interesses particulares de grupos representados por parlamentares, pois, ao invés de ter de negociar com todos os demais parlamentares e com o Governo, bastará negociar a aprovação da norma pelo Executivo, a ser feita através da atividade regulamentar (RAO, 2015). Tal situação pode trazer ganhos às autoridades eleitas na elaboração da legislação tributária, conforme tópico seguinte.

4.3 A POSSIBILIDADE DE EXTRAIR RENDA, REIVINDICAR O CRÉDITO POLÍTICO E TRANSFERIR O ÔNUS POR MEDIDAS IMPOPULARES

Apesar dos atos infralegais possuírem menor estabilidade, estes podem gerar ganhos individuais para parlamentares superiores à edição de leis. Isso porque, conforme afirma Rao (2015), a edição de atos infralegais permite aos parlamentares reivindicar, individualmente, o crédito político pela influência exercida perante o Executivo no atendimento dos interesses dos grupos e circunscrição política que representa, ao passo que a aprovação de leis faz esse crédito ser dividido com os demais parlamentares que atuaram para a aprovação da lei ou dispositivo que atende aos interesses de determinado grupo.

Neste sentido, para que um dispositivo legal de interesse de um grupo seja aprovado, é necessária a participação de diversos atores do processo legislativo para formar as maiorias necessárias nas votações. Inicialmente nas comissões, posteriormente nos plenários das duas câmeras legislativas e ultrapassar o veto da Presidência. Cada etapa demanda uma série de barganhas e a participação de diversas autoridades que clamam para si parte do crédito pela aprovação da medida perante os grupos interessados. Assim, os créditos pela aprovação da medida são divididos entre o parlamentar que atuou para atender os interesses dos grupos que patrocinou o projeto de lei e todos os demais atores que contribuíram para o resultado (RAO, 2015).

Por sua vez, um parlamentar pode negociar com o Executivo ou com as lideranças partidárias a aprovação de um decreto ou outro ato infralegal que atenda o interesse de grupos que patrocinam a elaboração da norma em troca de seu voto em projetos de interesse do Governo. Neste caso, o parlamentar clama para si todo o crédito pela aprovação

da medida de interesse do grupo em razão de sua influência exercida perante o Executivo, sem precisar dividir este crédito com nenhum outro parlamentar. Assim, a recompensa recebida individual, na celebração de acordos políticos, pode ser superior quando estes são realizados através de atos normativos infralegais (RAO, 2015).

O fato dos atos infralegais possuírem baixa estabilidade, com a possibilidade de serem alterados a qualquer momento, possibilita ainda que as autoridades políticas realizem atividades de extração de renda (*rent extraction*). Neste caso, os grupos de interesse passam a conviver com uma constante ameaça de perderem seus privilégios através de mudança nos decretos caso deixem de fornecer recursos políticos ao seu representante. (MCCHESNEY, 1997, p. 61-66).

Sobre a extração de renda, soma-se o fato de que é possível ao Executivo, ao editar atos normativos infralegais, restringir o alcance das leis. Assim, é possível criar empecilhos para a sua aplicação ou utilizando interpretações questionáveis que demandem aos grupos a necessidade de novos acordos de curto prazo com parlamentares e membros do Executivo que não fizeram parte do acordo original que gerou a lei. Tais tensões entre a manutenção de acordos políticos anteriores diante da atividade interpretativa do Executivo, e seu potencial uso para extração de renda, gera tensões para serem resolvidas pelo Judiciário, com aumento da judicialização da tributação (LU, 2014).

Especificamente em matéria tributária, Doernberg e McChesney (1987) apontam que, em razão da legislação tributária possuir elevado valor para os grupos de interesse, as autoridades políticas tendem a preferir acordos de menor duração ou efetuar revisões constantes das leis em matéria tributária. McChesney (1997, p. 86-110) aponta, ainda, que existem situações nas quais é difícil prever o valor futuro dos acordos políticos, nas quais é vantajoso estabelecer acordos de curta duração a serem renovados frequentemente. Deste modo, é possível renegociar os acordos políticos conforme as circunstâncias e manter um fluxo constante de recursos políticos recebidos.

Em outras palavras, parlamentares podem fornecer a grupos de interesse atos infralegais a serem editados pelo Executivo. Deste modo, os parlamentares podem clamar o crédito, individualmente, pela influência no Executivo, ainda que essa negociação ocorra por meio de lideranças partidárias, e manter o apoio do grupo de interesse, afirmando que fornece proteção contra a constante ameaça de alteração na legislação infralegal. O

Executivo e as lideranças de partido que nomearam cargos em ministérios de governo responsáveis pela edição dos atos infralegais, por sua, utilizam a prerrogativa de elaborar legislação como ativo para negociar o apoio de parlamentares a projetos de seu interesse no Congresso.

Ressalta-se que, ainda que tal dinâmica enfraqueça o Congresso, enquanto instituição, perante o Executivo, pelo pressuposto da racionalidade se espera que os parlamentares acabem atuando para atender interesses próprios e a própria perpetuação no poder, em um ambiente de competição, e não o fortalecimento do grupo (RAO, 2015; SHEPSLE, 1992).

Por sua vez, conforme apontado anteriormente, as autoridades políticas estão sujeitas a incentivos contraditórios na elaboração das políticas fiscais. A transferência da competência normativa para o Executivo em situações que possuem impacto eleitoral negativo é, portanto, uma maneira que os parlamentares possuem para transferir a culpa por medidas impopulares. Assim, os parlamentares podem sempre afirmar, perante os eleitores, que as medidas impopulares foram realizadas pelo Executivo e que não possuem ligação com as decisões tomadas em outra esfera estatal (EPSTEIN; O'HALLORAN, 1999, p. 32-33).

Deste modo, existe uma tendência à preferência, pelas autoridades políticas, por celebrar acordos políticos por atos normativos infralegais. Os ganhos, para o Executivo, estão em seu fortalecimento por receber um valioso ativo político para ser utilizado na barganha pela aprovação de projetos de lei de interesse do governo. Para os parlamentares, a edição de decreto pode trazer ganhos políticos superiores aos da edição de leis, pela possibilidade de clamar crédito, individualmente, pela elaboração de legislação perante os grupos de interesse atendidos, além da possibilidade de manter um fluxo constante de apoio, sob a ameaça de cessar os privilégios fiscais a qualquer momento.

4.4 A DESLEGALIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO E O USO DE ILUSÃO FISCAL

Conforme informado anteriormente, se, por um lado, a celebração de acordos políticos, em matéria tributária, diz respeito a gerar privilégios a alguns grupos políticos, por outro existe a pressão por aumento de gastos públicos, a serem suportados através da tributação. Neste sentido, a edição de atos normativos infralegais é um meio propício para a adoção de mecanismos de ilusão fiscal, enquanto expedientes que reduzem a percepção social da tributação, e reduzir o impacto político-eleitoral do aumento da carga tributária.

Existem diversos mecanismos que podem ser utilizados pelas autoridades políticas para reduzir a percepção da tributação entre os contribuintes. Entre elas pode-se citar a inclusão da tributação no valor do produto vendido aos consumidores sem que estes saibam qual a proporção do preço corresponde a tributos; a cobrança de tributos por dentro, com a inclusão de seu próprio valor na base de cálculo; a inclusão de diversos tributos um na base de cálculo do outro; assim como a adoção de um sistema com um complexo emaranhado de normas que poucas pessoas consigam entender o quanto cada um está efetivamente arcando com o ônus de sustentar o Estado através da tributação (WAGNER, 1976; NOGUEIRA; SIQUEIRA; LUNA, 2015).

A possibilidade de elaboração de legislação com baixo custo de transação, através de atos infralegais, possui ainda o efeito de maior produção de normas gerais e maior alteração das normas existentes. Deste modo, entre outras medidas, é possível realizar diversas alterações pontuais no modo de apurar ou recolher tributos, com efeitos arrecadatários, elevando a tributação aos poucos e reduzindo a transparência da atividade tributária (WAGNER, 1976).

Através de atos normativos infralegais é possível, por exemplo, impor limites ao uso de deduções de tributos ou utilização de créditos tributários, ou elevar os custos que os contribuintes possuem para apresentar todas as informações necessárias para preencher formulários, ou mesmo elevar a aplicação de multas por não cumprimento das complexas obrigações acessórias. Deste modo, evitando o lento e custoso processo legislativo através da edição de atos normativos infralegais, é possível elevar a arrecadação simplesmente realizando pequenas mudanças na legislação sem que muitos eleitores sequer percebam.

Nesse sentido, em um ambiente jurídico de complexidade à tributação, existe uma tendência a baixa resistência política, por parte dos contribuintes, à elevação na tributação efetuada por diversas alterações de pequeno impacto, dado o elevado custo de informação para adquirir a informação em comparação ao baixo custo de recolher tributos, pontual, que cada alteração produz (ABELER; JAGËR, 2015).

Neste cenário, os parlamentares recolhem as vantagens políticas da atividade legislativa em matéria tributária, editando leis populistas, como uma tabela progressiva de imposto de renda e uso de deduções para gastos em educação ou saúde, mas que possuem os seus efeitos restringidos através de normas infralegais para elevar a arrecadação ou realizar acordos de curto prazo que permitam a extração de renda.

4.5 PRECAUÇÕES NO USO E MANUTENÇÃO DE ATIVOS POLÍTICOS AO ELABORAR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Há que se ressaltar que a aprovação de leis é um ativo importante para o Legislativo no mercado político e perder parcela deste ativo significa reduzir a capacidade de barganha (FARBER; FRICKEY, 1991, p. 83). Por esta razão, os parlamentares, grupos de interesse e o Executivo realizam escolhas sobre quais situações são vantajosas de serem realizadas por atos normativos infralegais e quais não o são.

Em casos nos quais algum grupo organizado, com ampla representação de seus interesses no Congresso, sem interesses divergentes e, conseqüentemente, baixo custo de transação para aprovar uma lei (conforme tópico 4.2), o acordo político é celebrado por leis (STEARNS; ZYWICKI; MICELI, 2018, p. 446-449). Nestas situações os grupos representados passam a ter, inclusive, maiores controles da permanência destas normas pela maior dificuldade de serem alteradas no futuro.

Igualmente ao Executivo, em projetos de seu interesse, pode ser vantajosa a edição de leis, já que a norma tende a ser mais estável e reduz a chance de ser objeto de novas barganhas, com os decorrentes gastos com negociações. Assim, situações que sejam de grande interesse político-econômico do Executivo tendem a gerar acordos realizados por leis, já que possuem maior valor econômico pelo maior custo de transação para realizar alterações no futuro. Estas leis costumam ter o texto elaborado pelo Executivo para que sejam aprovados integralmente com pouca discussão, mediante barganha para a aprovação integral do projeto (SIMON, 1991).

Mesmo nos momentos em que permite a que atividade normativa ocorra por atos infralegais, o Legislativo pode fazê-lo resguardando seus ativos políticos (DAVID, 1999). Isso pode ser feito *ex ante*, através da determinação dos limites da discricionariedade do Executivo na atuação normativa e, *ex post*, por poder, a qualquer tempo, efetuar alterações nas leis, assim como pela participação na barganha por indicar cargos no Executivo (STEARNS; ZYWICKI, P. 367-369).

Os controles *ex ante* e *ex post* não são isentos de custos. Para que exista uma maior limitação da atividade normativa infralegal, *ex ante*, existem custos de transação e de informação na aprovação de textos mais elaborado. Igualmente, maiores limitações restringem a capacidade de adaptação do ente delegado a novas situações

que, eventualmente, não poderiam ser resolvidos pela atividade regulamentar. Por outro lado, a manutenção de cargos indicados por parlamentares pode exigir a continuidade de apoio ao Executivo, reduzindo a liberdade parlamentar com relação à lealdade ao Governo (STEARNS; ZYWICKI, P. 367-369).

Neste contexto, em momentos em que o Executivo consegue formar uma coalizão para aprovar projetos de lei de seu interesse, é esperado que ocorra uma maior transferência de competência normativa ao Executivo. Por sua vez, em momentos de instabilidade política e dificuldades de formar uma base estável no Congresso, é esperado que o Legislativo retire atribuições e restrinja a competência normativa do Executivo (LOHMANN; OHALLORAN, 1994).

5 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ENQUANTO REGRA PARA O MERCADO DA POLÍTICA

A escolha adequada das regras que regulam o mercado político para a elaboração da legislação tributária, pelo Judiciário, pode criar incentivos aos atores políticos para editar normas que aumentem a atividade econômica, criem condições adequadas de concorrência e estabeleçam limites economicamente adequados para a prática de receber e extrair rendas por grupos de interesse e autoridades políticas.

Assim, limitações constitucionais, como a legalidade estrita e a necessidade de quórum qualificado para legislar em algumas matérias, existem justamente com a função de elevar os custos de transação para a tomada de decisões políticas nas quais existe uma tendência de exploração da sociedade por grupos pequenos e organizados. Isso ocorre em algumas situações de definição de gasto público e em matéria tributária, ou do abuso de direitos fundamentais por maiorias contra minorias (MACEY, 1988; BERGGREN; KARLSON, 2003).

Neste ponto é relevante informar que a atividade de barganha e interação entre grupos de interesse e autoridades políticas não deve ser encarada, necessariamente, como economicamente nociva à sociedade. A barganha, o *rent seeking* e o *rent extraction*, conceitos apresentados neste artigo, fazem parte das instituições democráticas e compõem os mecanismos pelos quais as preferências sociais agregadas são selecionadas pelas autoridades eleitas. Entretanto, assim como ocorre no mercado de transação de mercadorias e serviços, é fundamental que o mercado de trocas da política seja competitivo e transparente para este que produza

resultados economicamente eficientes, mesmo com a atuação egoísta de seus participantes (LAKE; BAUM, 2001).

Deste modo, quando se exige que acordos políticos para editar normas em matéria tributária sejam feitos através do processo legislativo, se impõe que se sujeitem a uma série de acordos em diferentes etapas, nas diversas comissões, com grupos amplos, devidamente representados por parlamentares. Este processo, além de aumentar a transparência do sistema político, em oposição aos acordos para a edição de atos normativos infralegais nos quais dificilmente se sabe quem são os parlamentares envolvidos, acaba por fazer com que os beneficiários da lei tenham que recompensar outros grupos pelo apoio fornecido, atendendo demandas sociais mais amplas.

Igualmente, a maior estabilidade produzida por acordos celebrados através de leis cria um cenário com menor quantidade de acordos de curta duração entre grupos de interesse e autoridades políticas. Além das vantagens econômicas da segurança jurídica por uma maior previsibilidade das regras, os ganhos sociais de acordos mais longos e estáveis, passa pela redução dos gastos sociais para a celebração acordos políticos. Tal inferência decorre do fato de que os recursos investidos na atividade política (com a contratação de lobistas, por exemplo) deixam de ser utilizados em outras atividades com potencial para gerar mais riquezas para a sociedade. Quanto menores os gastos com a atividade política, mais recursos são empregados em outras atividades econômicas (STEARNS; ZYWICKI; MICELI, 2018, p. 434-442).

Com relação a normas com potencial para elevar a arrecadação, conforme demonstrado no tópico anterior, além do custo da instabilidade, o uso excessivo de atos normativos infralegais potencialmente eleva a complexidade da tributação pelo aumento na quantidade de atos normativos. Neste ponto, Plutarco, Gico Junior e Valadão (2012) apontam que a complexidade da legislação tributária gera custos de conformidade para os contribuintes, além dos custos operacionais para o Estado¹⁵, elevando o peso morto da tributação sobre a economia.

Todos os recursos utilizados pelos contribuintes e pelo Estado para a conformidade à tributação possuem um custo de oportunidade: ao

15 Entre os custos de conformidade tem-se, por exemplo, a contratação de advogados, consultoria, provisionamento de recursos para custos incertos e disputas judiciais. Como exemplos de custos operacionais para o Estado, pode-se citar a necessidade de alocar grande quantidade de recursos na atividade de fiscalização e cobrança de tributos, estrutura para julgamento de recursos administrativos, além do gasto com procuradores da Fazenda e custo de ocupar recursos do Judiciário

serem utilizados desta maneira deixam de ser utilizados em atividades com maior potencial de geração de riquezas ou bem-estar à população. Os contribuintes poderiam utilizar estes recursos para ampliar a produção ou aumentar o seu consumo, gerando riquezas, e o Estado poderia utilizar estes recursos em outras áreas de atuação estatal, como, por exemplo, a prestação de serviços de saúde ou educação (PLUTARCO; GICO JUNIOR; VALADÃO, 2012).

Deste modo, ao definir a extensão do princípio da legalidade tributária, o Judiciário precisaria considerar, para atingir os demais valores constitucionais, a estrutura de incentivos criados no meio político e seus efeitos positivos ou negativos. Entre os fatores a serem considerados estão a preferência dos parlamentares pela celebração de acordos de curta duração, em razão do maior ganho individual de recursos políticos, a proliferação de acordos políticos para a obtenção de renda (*rent seeking*) e a de extração de renda (*rent extraction*), assim como a maior possibilidade de utilização de expedientes de ilusão fiscal através de atos normativos infralegais, conforme exposto neste trabalho.

6 CONCLUSÃO

Este artigo abordou aspectos jurídicos, políticos e econômicos da alteração do sentido da legalidade tributária pelo Judiciário e da deslegalização da tributação.

Buscou-se ultrapassar a dimensão jurídica da legalidade tributária para expor a deslegalização da tributação como uma reação das autoridades políticas a incentivos existentes. Neste aspecto, a legalidade tributária é parte da estrutura de regras que definem os termos do mercado da política.

Conforme apresentado, as escolhas realizadas pelas autoridades políticas entre os instrumentos legais para editar normas, ocorre considerando os custos e ganhos que cada instrumento normativo pode oferecer, em cada contexto. Assim, há situações nas quais os participantes preferem a edição de uma lei, em razão de sua maior estabilidade. Em outras, preferem atos infralegais, em razão de seu menor custo político. No modelo apresentado, presume-se a preferência de parlamentares, em ampla quantidade de circunstâncias, pela edição de normas em matéria tributária por atos infralegais. Tal preferência ocorre por cinco motivos.

O primeiro motivo é a possibilidade de o parlamentar receber maiores ganhos individuais na edição de atos infralegais. Pode ele clamar

para si o crédito pela influência exercida sobre o Executivo perante grupos de interesse. Não divide os recursos políticos recebidos com os demais atores que figuram no processo legislativo, como seria necessário na edição de uma lei.

O segundo motivo é por poder transferir o ônus de elaborar legislação de baixo valor político e econômico para o Executivo. Os parlamentares podem utilizar os seus recursos escassos (como tempo e equipe de trabalho) na elaboração de leis de seu maior interesse.

O terceiro motivo se revela pela possibilidade de transferir para outra arena decisória assuntos em que figuram interesses divergentes, nos quais existe dificuldade para formar a maioria necessária para aprovar por lei o texto desejado por grupos opositores.

A instabilidade dos atos infralegais confere, ainda, maiores oportunidades às autoridades políticas para realizar esquemas de extração de renda (*rent extraction*), como um quarto motivo.

Finalmente, a edição de atos normativos infralegais pode transferir o ônus de decisões impopulares ao Executivo. Neste caso, atos infralegais podem ter efeitos arrecadatórios sem que os eleitores vinculem a realização do ato com os parlamentares e possibilitam a utilização de técnicas de ilusão fiscal para reduzir o impacto político-eleitoral da cobrança de tributos.

Neste contexto, as escolhas sobre a aplicação do princípio da legalidade efetuadas pelo Judiciário devem considerar incentivos gerados para que as autoridades políticas celebrem acordos socialmente eficientes. Do modelo elaborado, infere-se que a legalidade tributária estrita gera incentivos para a redução de gastos sociais com a atividade de busca de renda (*rent seeking*), por grupos de interesse, e extração de renda (*rent extraction*), por autoridades políticas.

Igualmente, na legalidade estrita, a maior transparência do processo legislativo, em tese, e a necessidade, por parte dos grupos de interesse privilegiados, de compensar outros grupos para a formação de maioria no Congresso fazem com que se aumente a competitividade, e a eficiência, do mercado da política.

Há que se considerar, ainda, que maior estabilidade normativa gerada pela legalidade tributária estrita reduz os custos de conformidade

da tributação para empresas e para o Governo. A redução destes custos possui impacto econômico e social na medida em que os recursos que deixam de ser empregados na atividade de arrecadar tributos podem ser empregados em outras atividades, com maiores ganhos à sociedade.

REFERÊNCIAS

ABELER, Johannes; JAGËR, Simon. Complex Tax Incentives. *American Economic Journal: Economic Policy*, S.i., v. 7, n. 3, p.1-28, ago. 2015. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/24466022>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

AGUIAR, Julio Cesar de. Abordagem Econômica do Direito: Aspectos Epistemológicos. *Lusitana: Revista de Ciência e Cultura*, Coimbra, v. 2, n. 1, p.169-186, jan. 2002.

_____. O direito como sistema de contingências sociais. *Revista da Faculdade de Direito da UFG*, Goiânia, v. 37, p. 164-193, dez. 2013.

AMES, Barry. Electoral Strategy under Open-List Proportional Representation. *American Journal Of Political Science*, [s.l.], v. 39, n. 2, p.406-433, 1995. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/2111619>>. Acesso em: 06 abr. 2019.

ANDRADE, Regis de Castro. Processos decisórios na Câmara dos Vereadores e na Assembleia Legislativa de São Paulo. In: ANDRADE, Regis de Castro. *Processo de Governo no Município e no Estado*. São Paulo: Edusp, 1998. p. 15-40.

BARRETO, Leonardo. *O voto para deputado distrital: como o candidato escolhe o seu eleitor*. Brasília: Universidade de Brasília, 2013. 124 p.

BERGGREN, Niclas; KARLSON, Nils. Constitutionalism, division of Power and transaction costs. *Public Choice*, [s.l.], v. 117, n. 1/2, p.99-124, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 838284. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, 19 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 986.296. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, 21 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.586.950. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, 13 out. 2017.

BRITO, Edvaldo. Princípio da legalidade tributária. In: ELALI, André et al (Org.). *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 85-96.

BUCHANAN, James M. *Politics as Public Choice: The Collected Works of James M. Buchanan*; volume 13. Indianapolis: Liberty Fund Inc., 2000.

CANADO, Vanessa Rahal. *Legalidade tributária e decisão judicial: Desmistificando o modelo civil law e recolocando o papel da jurisprudência para a regulação de condutas no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2014, 204 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CERVI, Emerson Urizzi. Produção legislativa e conexão eleitoral na Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, v. 17, n. 32, p.159-185, fev. 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/v17n32/v17n32a10.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

DAVID, Dana. Bargaining in the shadow of democracy. *University of Pennsylvania Law Review*. Vol. 148, n. 2. Pennsylvania, ago. 1999.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Tipo ou Conceito no Direito Tributário. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Vol. 31, fls. 213 a 260, Belo Horizonte, 1988.

DOERNBERG, Richard L.; MCCHESENEY, Fred S. Doing good or doing well?: Congress and the tax reform act of 1986. *New York University Law Review*, Nova Iorque, v. 1, n. 62, p.891-926, out. 1987.

DOWNS, Anthony. *Uma Teoria Econômica da Democracia*. São Paulo: Edusp, 1999. Tradução de Sandra Guardini Teixeira Vasconcelos.

ELHAUGER, Einer. Does interest group theory justify more intrusive judicial review? In: FARBER, Daniel. *Public Choice and Public Law*. Northampton: Edward Elgar, 2007. p. 49-130.

EPSTEIN, David; O'HALLORAN, Sharyn. *Delegating Powers: A transaction cost politics approach to policy making under separate powers*. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.

FARBER, Daniel A.; FRICKEY, Philip P. *Law and Public Choice: a critical introduction*. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

FEREJOHN, John; WEINGAST, Barry. A Positive Theory of Statutory Interpretation. *International Review of Law And Economics*, s.i., v. 1, n. 12, p.263-279, jan. 1992.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: QuartierLatin, 2005.

FRIEDMAN, David. *Hidden Order: the economics of everyday life*. Nova Iorque: HarperCollins. 1999.

GUSDORF, Georges. *A Palavra*. Lisboa: Edições 70, 2010.

KIEWIET, Roderick; MCCUBBINS, Mathew D. Congressional Appropriations and the Electoral Connection. *The Journal Of Politics*, Chicago, v. 47, n. 1, p.59-82, fev. 1985.

LAKE, David A.; BAUM, Matthew A. The Invisible Hand of Democracy. *Comparative Political Studies*, [s.l.], v. 34, n. 6, p.587-621, ago. 2001.

LOHMANN, Susanne; O'HALLORAN, Sharyn. Divided government and US trade policy: theory and evidence. *International Organization*, S.i., v. 4, n. 48, p.595-632, ago. 1994.

LU, Lynn D. Bargaining in the shadow of tax exceptionalism: expanding access to judicial review of federal agency rules. *Administrative Law Review*, S.i., v. 66, n. 1, p.73-110, jan. 2014.

MACEY, Jonathan R., Transaction Costs and the Normative Elements of the Public Choice Model: An Application to Constitutional Theory. *Yale Law School Legal Scholarship Repository*, Faculty Scholarship Series, Paper n. 1734, ago. 1988. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/1734>. Acesso em: 28 abr. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MANCUSO, Wagner Pralon. O Empresariado como ator político no Brasil: Balanço da literatura e agenda de pesquisa. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 28, p.131-146, jun. 2007.

MAYHEW, David R. *Congress: the electoral connection*. New Haven: Yale University Press, 1974.

MCCHESENEY, Fred S. *Money for Nothing: Politicians, Rent Extraction and Political Extortion*. Cambridge: Harvard University Press, 1997.

MELO, Clovis Alberto Vieira de; SOARES, Kelly Cristina Costa; OLIVEIRA, Luan Pablllo Silva. Distribuição espacial do voto e emendas parlamentares no Brasil: Distritos informais e debilidades da representação estadual. In: *38º Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-graduação em Ciências Sociais*, Caxambu, 2014. Disponível em: <<https://www.anpocs.com/index.php/papers-38-encontro/gt-1/gt27-1/9089-distribuicao-espacial-do-voto-e-destinacao-de-emendas-parlamentares-no-brasil-distritos-informais-e-debilidades-da-representacao-estadual/file>>. Acesso em: 05 abr. 2018.

MITCHELL, Willian, C.; SIMMONS, Randy T. *Para além da política: Mercados, Bem-Estar Social*. Tradução de Jorge Ritter. Rio de Janeiro: Top books, 2003.

MONTEIRO, Jorge Vianna. Elementos da conexão eleitoral. *Revista de Administração Pública*, [s.l.], v. 44, n. 2, p.533-544, abr. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000200015>. Acesso em: 26 jun. 2018.

MUELLER, Denis C. *Public Choice III*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2003.

NICOLAU, Jairo. O sistema eleitoral de lista aberta no Brasil. *Dados*, Rio de Janeiro, v. 49, n. 4, p.689-720, jan. 2006. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1590/s0011-52582006000400002>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

NOGUEIRA, José Ricardo; SIQUEIRA, Rozane Bezerra; LUNA, Carlos Feitosa. Taxation, Inequality and the Illusion of the Social Contract in Brazil. *Revista Pesquisa & Debate*, São Paulo, v. 2, n. 26, p.190-209, set. 2015. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/rpe/article/view/23041/17604>>. Acesso em: 27 nov. 2017.

NORRIS, Pippa. *Electoral Engineering: Voting rules and political behavior*. Nova Iorque: Harvard Univertsity Press, 2003.

PEREIRA, Carlos; MUELLER, Bernardo. Comportamento Estratégico em Presidencialismo de Coalizão: As Relações entre Executivo e Legislativo na

Elaboração do Orçamento Brasileiro. *Dados*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p.265-301, jan. 2002.

PEREIRA, Carlos; MUELLER, Bernardo. Partidos Fracos na Arena Eleitoral e Partidos Fortes na Arena Legislativa: A conexão eleitoral no Brasil. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 46, n. 4, p.735-771, jan. 2003. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/dados/v46n4/a04v46n4.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

RAO, Neomi. Administrative Collusion: How delegation diminishes the collective Congress. *New York University Law Review*, Nova Iorque, v. 1, n. 90, p.1463-1526, nov. 2015.

RICCI, Paolo. O conteúdo da produção legislativa brasileira: leis nacionais ou políticas paroquiais? *Dados*, Rio de Janeiro, v. 46, n. 4, p.699-734, 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0011-52582003000400003&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 06 abr. 2018.

ROCHA, Sergio Andrade. A deslegalização no direito tributário contemporâneo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). *Tributação: Democracia e Liberdade*. Em homenagem à Ministra Denise Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 529-571.

PLUTARCO, H.m.; GICO JUNIOR, I.t.; VALADÃO, M.a.p. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias. *Economic Analysis Of Law Review*, Brasília, v. 3, n. 2, p.338-353, dez. 2012.

ROSE, Richard. Maximizing tax revenue while minimizing political costs. In: STEINMO, Sven. *Tax Policy*. Cheltenham: Elgar Reference Collection, 1998. p. 147-177.

ROTHMAN, Gerd. W., O Princípio da Legalidade Tributária. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, n. 67. São Paulo: 1972, p. 231 a 268. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>>. Acesso em: 18 out. 2017.

SHEPSLE, Kenneth A. Congress is a “They,” not an “It”: Legislative intent as oxymoron. *International Review Of Law And Economics*, [s.l.], v. 12, n. 2, p.239-256, jun. 1992.

SIMON, Karla W. Congress and Taxes: A separation of Power analysis. *University of Miami Law Review*. v. 45, n. 2. Miami: 1991. Disponível em: <<http://repository.law.miami.edu/umlr/vol45/iss5/4>>. Acesso em: 30 jan. 2019.

STEARNS, Maxwell L.; ZYWICKI, Todd J. *Public Choice Concepts and Applications in Law*. Saint Paul: Thompson Reuters, 2009.

STEARNS, Maxwell; ZYWICKI, Todd; MICELI, Thomas. *Law and Economics: Private and Public*. Saint Paul: West Academic, 2018.

STRECK, Lenio. A crítica hermenêutica do Direito e a questão da discricionariedade judicial. In: STRECK, Lenio. *A discricionariedade nos sistemas jurídicos contemporâneos*. Porto Alegre: Jus podivm, 2017. p. 41-61.

SUNSTEIN, Cass R., JOLLS, Christine, THALER, Richard H., A Behavioral Approach to Law and Economics, *Coase-Sandor Institute for Law & Economics*, WorkingPaper No. 55, 1998. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/law_and_economics>. Acesso em: 26 jun. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TULLOCK, Gordon. *The vote motive*. Londres: The Institute of Economic Affairs, 1976.

TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. Judgement und eUncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, N.i., v. 185, n. 4157, p.1124-1131, 27 set. 1974. Disponível em: <http://psiexp.ss.uci.edu/research/teaching/Tversky_Kahneman_1974.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária ou Lei da Selva: Sonho ou Pesadelo. *Revista de Direito Tributário*, n. 84, p. 96 a 108. Malheiros, São Paulo, jan. 2002

_____. Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e não Ululantes. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 20, p. 99 a 124, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2006.

WAGNER, Richard E. Revenue Structure, Fiscal Illusion and Budgetary Choice. *Public Choice*, s.l., v. 1, n. 25, p.45-61, mar. 1976.

