

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO**

BERNARDO MOTTA MOREIRA

O DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO

Belo Horizonte

2021

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO**

BERNARDO MOTTA MOREIRA

O DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG como requisito para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Linha de pesquisa 1: Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito.

Área de estudo: P-01 - Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

Orientador: Prof. Dr. André Mendes Moreira.

Belo Horizonte

2021

Moreira, Bernardo Motta
M838d O Devido Processo Legislativo Tributário / Bernardo Motta Moreira. – 2021.

Orientador: André Mendes Moreira.
Tese (doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Teses 2. Processo legislativo – Teses 3. Separação de poderes – Teses 4. Federalismo – Teses 5. Democracia – Teses I. Título

CDU: 336.2:342.24

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Luciane Lorena Queiroz CRB 6/2233.



FACULDADE DE DIREITO UFMG

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA UFMG

DEFESA DE TESE DE DOUTORADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: DIREITO E JUSTIÇA
BEL. BERNARDO MOTTA MOREIRA

Aos onze dias do mês de fevereiro de 2021, às 10h00, via plataforma Teams, reuniu-se, em sessão pública, a Banca Examinadora constituída de acordo com o art. 73 do Regulamento do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, e das Normas Gerais de Pós-Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, integrada pelos seguintes professores: Prof. Dr. André Mendes Moreira (orientador do candidato/UFMG); Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (UFMG); Prof. Dr. Onofre Alves Batista Junior (UFMG); Profa. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli (FGV-SP) e Prof. Dr. Sérgio André Rocha Gomes da Silva (UERJ), designados pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, para a defesa de Tese de Doutorado do **Bel. BERNARDO MOTTA MOREIRA**, matrícula nº **2017650565**, intitulada: "**O DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO**". Os trabalhos foram iniciados pelo orientador do candidato, Prof. Dr. André Mendes Moreira, que, após breve saudação, concedeu ao candidato o prazo máximo de 30 (trinta) minutos para fins de exposição sobre o trabalho apresentado. Em seguida, passou a palavra à Prof^ª. Dr^ª. Tathiane dos Santos Piscitelli, para o início da arguição, nos termos do Regulamento. Seguiram-se-lhe, pela ordem, os Professores Doutores Sérgio André Rocha Gomes da Silva, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Junior e André Mendes Moreira. Cada examinador arguiu o candidato pelo prazo máximo de 30 (trinta) minutos, assegurando ao mesmo, igual prazo para responder às objeções cabíveis. Cada examinador atribuiu conceito ao candidato e procedeu-se a apuração, tendo se verificado o seguinte resultado:

Prof. Dr. André Mendes Moreira (orientador do candidato/UFMG)
Conceito: 100 (cem pontos).

Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (UFMG)
Conceito: 100 (cem pontos).

Prof. Dr. Onofre Alves Batista Junior (UFMG)
Conceito: 100 (cem pontos).

Profa. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli (FGV-SP)
Conceito: 100 (cem pontos).

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Av. João Pinheiro, 100 - 11º andar - Centro - Belo Horizonte - MG - Brasil - 30130-180
Fone: (31) 3409.8635 - E-mail: info.pos@direito.ufmg.br - <https://pos.direito.ufmg.br>



FACULDADE DE DIREITO UFMG

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA UFMG

Prof. Dr. Sérgio André Rocha Gomes da Silva (UERJ)
Conceito: 100 (cem pontos).

A Banca Examinadora considerou o candidato **APROVADO** com nota **100 (cem pontos)**. Nada mais havendo a tratar, o Professor Doutor André Mendes Moreira, orientador do candidato, agradecendo a presença de todos, declarou encerrada a sessão. De tudo, para constar, eu, Fernanda Bueno de Oliveira, Servidora Pública Federal lotada no Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG, mandei lavrar a presente ata, que vai assinada pela Banca Examinadora e com o visto do candidato.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. André Mendes Moreira (orientador do candidato/UFMG)

Profa Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (UFMG)

DocuSigned by:

26BB7E582E1344A...

Prof. Dr. Onofre Alves Batista Junior (UFMG)

DocuSigned by:

C559ED51767544E...

Profa. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli (FGV-SP)

DocuSigned by:

A574156799E6458...

Prof. Dr. Sérgio André Rocha Gomes da Silva (UERJ)

DocuSigned by:

67998C04FEF44A6...

- CIENTE: Bernardo Motta Moreira (Doutorando)

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Av. João Pinheiro, 100 - 11º andar - Centro - Belo Horizonte - MG - Brasil - 30130-180
Fone: (31) 3409.8635 - E-mail: info.pos@direito.ufmg.br - https://pos.direito.ufmg.br

Aos meus amores: Lu, Du e Gui.

Vencer é apenas nosso ideal.

Lutar, ao lado de vocês, é o que me dá orgulho.

AGRADECIMENTOS

Meu querido vovô Zezé, hoje nos braços de Deus, possibilitou que eu frequentasse, desde o berço, os corredores do Parlamento mineiro. Servidor de carreira da Assembleia Legislativa de Minas Gerais – tendo se afastado para atuar como prefeito municipal – ele foi um dos responsáveis pelo pioneirismo nos estudos para o aprimoramento da atividade legislativa. Já como ex-diretor-geral da casa, ele trabalhou nos bastidores da constituinte mineira, auxiliando no diálogo entre parlamentares, já antevendo como a atuação política podia ganhar com assessoria técnica.¹ O vovô abriu as portas para que minha mãe passasse a compor o quadro dos servidores efetivos da Assembleia e pavimentou o caminho para que, posteriormente, meu pai prestasse o concurso público para procurador da casa, galgando atualmente o prestigiado posto de procurador-geral. Desde quando tomei posse como consultor jurídico-tributário da mesma Assembleia, após concorrido concurso público, passei a dividir os amigos e colegas com meus pais, alguns deles da época do vovô, sendo recorrente a menção de que ninguém sabia redigir uma proposição legislativa melhor do que ele.² Por isso, nada mais justo do que agradecer, em seu nome, a todos os servidores da ALMG, além dos familiares e amigos que contribuíram para que eu concluísse essa pesquisa.

Devo muito também à Universidade Federal de Minas Gerais. Na Vetusta Casa de Afonso Pena, desde a graduação, fiz amigos e comecei a construir minha família, pois estudei ao lado de minha maravilhosa esposa, mãe de meus filhos. Nos bancos da faculdade, me apaixonei pelo Direito Tributário e pela academia. E não podia ser diferente: fui aluno de grandes mestres, que ainda me inspiram. Por todos, gostaria de agradecer à Professora Misabel Derzi e aos Professores Onofre Batista Júnior e Valter Lobato, arautos da defesa da democracia e do federalismo, pelo permanente apoio e pelas críticas que qualificaram o trabalho acadêmico. Agradeço também aos Professores Paulo Coimbra, Marciano de Godoi e Rafhael Frattari que, cada um a seu modo, abriram as portas do meu futuro. Agradeço, ainda, aos Professores Sergio André Rocha e Tathiane Piscitelli pela disponibilidade em participar da banca de defesa da tese. Finalmente, agradeço ao orientador dessa pesquisa, o Professor André Mendes Moreira, ser humano admirável, pela dedicação e pelo diálogo constante, produtivo e transparente.

¹ BANDEIRA, Ricardo. “Reinauguração da cidadania”. *Revista do Legislativo*. 20 anos da Constituição mineira – em nome do povo: memória e desdobramentos da constituinte estadual. n. 42, jan./set. 2009, p. 60.

² “Na Assembleia Legislativa, a Legística nasceu precoce e seguiu pagã. Que não a batizaram José Sebastião Moreira [...], nem os outros discípulos. Suas bases, em Minas Gerais, estão na ousadia e no silêncio dos que desafiaram seu tempo.”. (PIRES, Maria Coeli Simões. “Diálogos e conflitos no processo de elaboração das leis”. In: *Congresso Internacional de Legística: qualidade da lei e desenvolvimento*, 2007, Belo Horizonte: ALMG, 2009, p. 132-133).

O que é que você ainda quer saber?, pergunta o porteiro. Você é insaciável.

Todos aspiram à lei, diz o homem. Como se explica que, em tantos anos, ninguém além de mim pediu para entrar?

O porteiro percebe que o homem já está no fim, e para ainda alcançar sua audiência em declínio, ele berra: *Aqui ninguém mais podia ser admitido, pois esta entrada estava destinada só a você. Agora eu vou embora e fecho-a.*

Franz Kafka. “Diante da lei”. *O Processo*.

RESUMO

A pesquisa coloca em foco o Processo Legislativo Tributário e tem por objetivo contribuir para a construção de capacidades decisórias de diálogo e comunicação durante a gestação da lei tributária. Desenvolve-se a tese da existência de um projeto constituinte de abertura e pluralização do debate republicano sobre Direito Tributário e se critica o enclausuramento das discussões tributárias nos governos. Constata-se que a tributação tem sido objeto de decisões tomadas no epicentro de governos disfarçados de técnicos, a partir de uma desenfreada exclusão pela *expertise*. Diante da desparlamentarização tributária, estuda-se os reflexos nas regras de iniciativa legislativa, na profusão de leis autorizativas e delegantes, nos pressupostos do processo legislativo de concessão de benefícios tributários. A investigação evidencia, ainda, a influência do Executivo federal nos lances de modificação do sistema tributário originalmente previsto, em prejuízo da Federação, o que também se deu pela via do controle governamental sobre a produção legislativa tributária. A pesquisa demonstra que o sistema constitucional vigente impõe que o Direito Tributário seja construído de forma planejada, para ser inserido em um ordenamento racional e sistematizado. Defende-se o uso dos métodos de avaliação de impacto legislativo e dos procedimentos de consolidação legislativa, além de outras ferramentas da Legística. Foram estudadas iniciativas, como as comissões governamentais de simplificação da legislação, e a importância da aproximação entre os políticos e os técnicos. Demonstra-se que a qualificação da informação é a melhor forma de democratizar a decisão parlamentar, o que é determinado pelo princípio do contraditório e pelo respeito às minorias. Analisa-se como a carapaça técnico-discursiva que impede a tematização no espaço parlamentar dos problemas tributários pode ser mitigada com um melhor recrutamento para as comissões parlamentares e o fortalecimento de uma contratecnoburocracia legislativa, estruturada para atenuar o déficit informacional no âmbito parlamentar, além da previsão normativa de uma garantia de um tempo mínimo para que os parlamentares possam deliberar sobre as iniciativas legislativas tributárias dos governantes.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Processo Legislativo. Separação dos Poderes. Federalismo. Democracia.

ABSTRACT

The research focuses on the Tax Legislative Process and aims to contribute to the construction of decision-making capacities of dialogue and communication through the course of creation of tax law. The thesis about the existence of a project from the Constitution about the opening and pluralization of the Republican debate on Tax Law is developed and the cloistering of tax discussions in governments is criticized. It is perceived that taxation has been the subject of decisions taken at the epicenter of governments disguised as technicians, based on an uncontrolled exclusion by expertise. In view of the tax deparliamentarization, the reflexes in the rules of legislative initiative, in the profusion of authorizing and delegating laws and in the requirements of the legislative process for granting tax benefits are studied. The investigation also exposes the influence of the Federal Government in the measures to modify the tax system originally foreseen, to the detriment of the Federation, which also occurred through government control over tax legislative production. The research shows that the current constitutional system requires Tax Law to be built in a planned way, in order to be inserted in a rational and systematized order. The use of legislative impact assessment methods and legislative consolidation procedures is defended, in addition to other Legistics tools. Initiatives were studied, such as governmental commissions for simplifying legislation, and the importance of bringing politicians and technicians closer together. It is demonstrated that the qualification of the information is the best way to democratize the parliamentary decision, which is determined by the principle of contradictory and respect for minorities. It analyzes how the technical-discursive shell that prevents the discussion of tax problems in the parliamentary space can be mitigated with better recruitment for parliamentary committees and the strengthening of legislative counter-bureaucracy, structured to mitigate the information deficit in the parliamentary sphere, in addition to legal provisions that guarantee a minimum time for parliamentarians to deliberate on the legislative tax initiatives of the government.

Keywords: Tax Law. Legislative Process. Power Division. Federalism. Democracy.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Abreviaturas:

Ac. ou ac. – acórdão
art. – artigo
atual. – atualizado
cap. – capítulo
cf. – confronto ou confira
cit. – *citato*
coord. – coordenadores
Des. – desembargador
DJ – Diário da Justiça
DJe – Diário da Justiça Eletrônico
ed(s). – edição ou editor(es)
idem – igualmente
Min. – Ministro
nº ou n. – número
op. cit. – *opus citatum* ou obra citada
org. – organizadores
p. – página
pub. – publicado
Rel. – Relator
seq. – *sequentia*
trad. – traduzido
v. – volume

Siglas:

Abradt – Associação Brasileira de Direito Tributário
ADC – Ação Direta de Constitucionalidade
ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO – Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
AGU – Advocacia-Geral da União
AGE – Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais
AIL – Avaliação de Impacto Legislativo
AIR – Avaliação de Impacto Regulatório
ALEMA – Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão
ALERJ – Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro
ALMG – Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais
APU – Comissão de Administração Pública
ARE – Agravo em Recurso Extraordinário
BH – Belo Horizonte
Cade – Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CEMG/89 – Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989
CERM – Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários
CCJ – Comissão de Constituição e Justiça
CCJC – Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania
CC/MG – Conselho de Contribuintes de Minas Gerais
CEF – Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros
CFEM – Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais
CFT – Comissão de Finanças e Tributação
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNI – Confederação Nacional da Indústria
Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária
Conpeg – Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal
Consefaz – Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação

Cosip – Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
DJ – Diário do Judiciário
DJe – Diário do Judiciário eletrônico
DRU – Desvinculação de Receitas da União
EC – Emenda à Constituição
EUA – Estados Unidos da América
FFO – Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária
FHC – Fernando Henrique Cardoso
Fiemg – Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais
Fiesp – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
Fgov – Fórum Permanente de Governadores do Brasil
FPE – Fundo de Participação dos Estados
FPM – Fundo de Participação dos Municípios
FSE – Fundo Social de Emergência
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano
IE – Imposto de Exportação
ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação e de Transporte Interestadual e Intermunicipal
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
II – Imposto de Importação
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
IPMF – Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira.
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
IRPJ – Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
ISS – Imposto sobre Serviços
ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCD ou ITCMD – Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação
ITR – Imposto Territorial Rural
IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações
LAI – Lei de Acesso à Informação
LC – Lei Complementar
LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
LOMP – Lei Orgânica do Ministério Público
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MG – Minas Gerais
MRPR – Manual de Redação da Presidência da República
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU – Organização das Nações Unidas
OTAN – Organização do Tratado do Atlântico Norte
PAT – Processo Administrativo Tributário
PGR – Procurador-Geral da República
PL – Projeto de Lei
PLC ou PLP – Projeto de Lei Complementar
PLT – Processo Legislativo Tributário
PIB – Produto Interno Bruto
PR – Presidência da República
PSDB – Partido da Social Democracia Brasileira
PT – Partido dos Trabalhadores
PUC – Pontifícia Universidade Católica
PVG – Planta de Valores Genéricos

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RI – Regimento Interno

RJ – Rio de Janeiro

RN – Rio Grande do Norte

RS – Rio Grande do Sul

SC – Santa Catarina

SP – São Paulo

Simples Nacional – Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Selic – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

STF – Supremo Tribunal Federal

Tfamg – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais

TFRM – Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários

TJ – Tribunal de Justiça

TJMG – Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais

TRF – Tribunal Regional Federal

Ufemg – Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais

UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais

VGBL – Vida gerador de benefício livre

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	17
TÍTULO I: A GOVERNAMENTALIZAÇÃO DO PODER DE DECISÃO NOS DOMÍNIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A DESPARLAMENTARIZAÇÃO DA DEMOCRACIA TRIBUTÁRIA	29
CAPÍTULO I: A GOVERNAMENTALIZAÇÃO: CAUSA E EFEITOS.....	29
1.1. A sociedade técnica e a crise na elaboração da lei tributária.....	29
1.2. O deficit democrático da lei tributária	31
1.3. A governamentalização no direito comparado e a tríplice função estatal do Executivo	36
1.4. A outorga de maior confiança ao Parlamento e o Executivo na periferia do sistema	41
1.5. O paradoxo do debate tributário, a justiça tributária e as deficiências morais do PLT	45
1.6. O hiperpresidencialismo nacional e o ultrapresidencialismo estadual e municipal.....	51
1.7. O hiperpresidencialismo e a lei tributária tipológica, delegante e autorizativa	55
1.7.1. Impostos extrafiscais para fins arrecadatórios	55
1.7.2. Abuso das Medidas Provisórias em matéria tributária	57
1.7.3. Leis Delegantes e Autorizativas.....	59
1.7.4. Leis Interpretativas	62
1.7.5. Lei “antielisiva”	63
1.8. Conclusões parciais	64
CAPÍTULO II: A NECESSIDADE DE REPARLAMENTARIZAÇÃO DA DEMOCRACIA TRIBUTÁRIA	66
2.1. A desparlamentarização tributária como transgressão à lógica fundacional do sistema.....	66
2.2. A inconstitucionalidade da desparlamentarização: da publicidade à legalidade.....	68
2.3. A reparlamentarização: o sistema inteligível e o reforço à instituição parlamentar	76
2.4. Conclusões parciais	80
CAPÍTULO III: O FEDERALISMO FISCAL E A (RE)PARLAMENTARIZAÇÃO DO DEBATE TRIBUTÁRIO.....	81
3.1. O Sistema Tributário Nacional e o desiderato de descentralização	81
3.2. O crescimento da força centralizadora da União pós-1994.....	82
3.3. A tecnoburocracia financeira e o seu papel no remanejamento do sistema tributário	84
3.4. Um “novo” sistema tributário engendrado pelos técnicos do Poder Executivo	87
3.5. Como foi possível a modelagem de um novo sistema tributário centralizador	90
3.6. A conexão entre o fortalecimento do Parlamento e o aprimoramento do federalismo	96
3.7. O Federalismo fiscal alemão.....	97
3.8. O papel do Conselho Federal (<i>Bundesrat</i>) na parlamentarização do debate tributário.....	101
3.9. Um Colégio de Governadores dos Estados membros e do Distrito Federal	107
3.10. O Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados-membros	109
3.11. Conclusões parciais	110
TÍTULO II: TEMAS DE PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO.....	111

CAPÍTULO IV: O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO (PLT)	111
4.1. A importância de um estudo crítico do PLT.....	111
4.2. É defensável uma autonomia didática do PLT?	114
4.3. Conclusões parciais	118
CAPÍTULO V: O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO E O CONTRADITÓRIO	120
5.1. Processo e procedimento à luz da ordem constitucional democrática	120
5.1.1. Processo como instrumento de produção normativa	123
5.1.2. O processo legislativo é procedimento realizado em contraditório.....	125
5.2. O princípio do contraditório na visão formalista-valorativa de processo.....	129
5.3. Há um contraditório substancial no PLT brasileiro?	132
5.3.1. A assimetria informacional do (e no) Parlamento	133
5.3.2. Obstáculos ao direito de manifestação/reação	138
5.3.3. Entraves à influência na formação do provimento legislativo.....	140
5.4. O contrassenso do discurso da tributação e os efeitos na decisão legislativa participada....	147
5.4.1. A majoração de alíquota de IPVA das caminhonetes (PL nº 3.808/2016).....	149
5.4.2. A (re)instituição da progressividade do ITCD (PL nº 3.298/2016)	150
5.5. O legislador informado e a superação da posição dos técnicos do Governo.....	153
5.6. Conclusões parciais	156
CAPÍTULO VI: A INICIATIVA LEGISLATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	158
6.1. A iniciativa de projetos de lei	158
6.1.1. A usurpação da reserva de iniciativa legislativa e a sanção pelo chefe do Executivo	159
6.2. O fundamento da iniciativa reservada e a evolução da matéria tributária	160
6.3. A regra de iniciativa geral e a irrelevância do impacto nas receitas: a visão do STF.....	165
6.4. Limitações à iniciativa em matéria tributária pelo poder constituinte decorrente.....	167
6.5. A iniciativa popular de projetos de lei em matéria tributária	168
6.6. Conclusões parciais	172
CAPÍTULO VII: AS LIMITAÇÕES DO LEGISLADOR PARA A CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	173
7.1. O benefício tributário como gasto e a discricionariedade limitada do legislador	173
7.2. Da indelegabilidade do poder exonerativo de tributos	176
7.2.1. A delegação legislativa como estratégia do parlamentar	177
7.2.2. A delegação legislativa como estratégia do Poder Executivo.....	179
7.2.3. Inconstitucionalidade das delegações para que o Executivo exonere tributos.....	180
7.2.4. As delegações técnicas e o princípio da estrita legalidade.....	183
7.3. O art. 150 § 6º da CRFB/88: a especificidade da lei tributária benéfica.....	187
7.3.1. A visão do STF e a flexibilização da especificidade da lei tributária benéfica.....	191
7.3.2. A concessão de benefícios tributários diretamente pelo constituinte decorrente	194
7.3.3. As emendas parlamentares com dispositivos exoneradores de tributos.....	196
7.3.4. O contrabando legislativo como violação ao devido PLT	201
7.4. O art. 14 da LRF: os pressupostos legais para as propostas com renúncias de receitas	204
7.4.1. O papel do art. 14 da LRF na qualificação do debate no âmbito do PLT benéfico	207
7.4.2. O § 1º do art. 14 da LRF e o rol exemplificativo dos benefícios tributários.....	207
7.4.3. O impacto fiscal, controle da renúncia de receita no PLT e a atuação parlamentar	209
7.4.4. Estudo de caso: a falta de racionalidade da produção da lei tributária benéfica.....	212

7.5. Constitucionalização da regra do art. 14 da LRF por meio do art. 113 do ADCT	219
7.5.1. Aplicação do art. 113 do ADCT no processo legislativo estadual e municipal	220
7.6. Viabilizando a iniciativa parlamentar em matéria de desonerações tributárias	222
7.6.1. A assimetria informacional e o cumprimento da LRF e do art. 113 do ADCT	223
7.6.2. Os instrumentos para mitigar a assimetria informacional ante o Executivo.....	225
7.7. Conclusões parciais	227
CAPÍTULO VIII: O PROCESSO LEGISLATIVO DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS DE ICMS	229
8.1. As razões de um PLT benéfico mais rigoroso.....	229
8.2. O Confaz e a natureza jurídica dos convênios de ICMS	230
8.3. A regra da unanimidade do Confaz e a democracia do processo deliberativo.....	234
8.4. A participação do Legislativo na ratificação dos convênios de ICMS	241
8.4.1. O art. 4º da LC nº 24/75 e a recepção dos convênios pelos Estados: estudo comparado.....	244
8.4.2. Tentativas de correção do procedimento previsto na lei complementar	248
8.4.3. A orientação histórica do STF pela ratificação do convênio por ato do Executivo.....	250
8.4.4. O modelo adotado pelo Estado do RS e a virada do entendimento do STF.....	255
8.4.5. O processo legislativo de ratificação do convênio adotado pelo Estado de MG	260
8.5. O rito rigoroso nas hipóteses em que não há competição por investimentos.....	263
8.6. Situações que admitem atuação do legislador sem autorização do Confaz	270
8.7. Conclusões parciais	271
TÍTULO III: A REPARLAMENTARIZAÇÃO DO DEBATE TRIBUTÁRIO	274
CAPÍTULO IX: A AVALIAÇÃO DE IMPACTO DA LEI TRIBUTÁRIA NO BRASIL	274
9.1. A importância da avaliação legislativa prévia e posterior.....	274
9.2. A Legística como instrumento para materialização da cidadania democrática.....	276
9.3. Critérios para avaliar o impacto das leis do Brasil.....	280
9.4. Análise de impacto da lei tributária: alguns exemplos	287
9.5. Conclusões parciais	292
CAPÍTULO X: A AVALIAÇÃO DE IMPACTO DA LEI E O (RE)EQUILÍBRIO DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	295
10.1. A correlação entre a AIL e a tensão inerente ao federalismo	295
10.2. A AIL nos EUA e os limites impostos à legiferação do governo central	297
10.3. A discussão do tema no Brasil.....	302
10.3.1. A avaliação ex post sobre os impactos da Lei do ICMS Solidário: o olhar federativo.....	303
10.4. A AIL para (re)equilibrar o federalismo: o exemplo da desoneração da Lei Kandir	306
10.5. Conclusões parciais	308
CAPÍTULO XI: A RESPOSTA INSTITUCIONAL DO PARLAMENTO.....	310
11.1. As comissões parlamentares e o PLT	310
11.1.1. As comissões temporárias e o estudo da matéria tributária	313
11.1.2. O recrutamento para as comissões e a expertise com a matéria tributária	315
11.2. O assessoramento técnico do Legislativo: a contratecnoburocracia parlamentar.....	318
11.2.1 O consultor como amicus curiae no processo legislativo	320
11.2.2. O quadro técnico especializado em matéria tributária no Parlamento.....	322
11.3. Conclusões parciais	325

CAPÍTULO XII: A CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	327
12.1. O mito da perfeição da lei e a busca por um sistema normativo inteligível.....	327
12.2. A confusão legislativa é pior para o contribuinte hipossuficiente	330
12.2.1. A desparlamentarização, a complexidade e a tributação disfarçada.....	332
12.3. A relação da determinabilidade das normas tributárias e a racionalização do PLT	334
12.4. O princípio da inteligibilidade da lei tributária e o consentimento ao tributo	335
12.4.1. A imposição de um sistema tributário organizado: o Conselho Tributário Nacional..	336
12.4.2. O Conseil des prélèvements obligatoires	339
12.5. As Comissões Permanentes de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária.....	341
12.5.1. A Comissão Permanente de BH.....	342
12.5.2. A Comissão Permanente de MG	344
12.6. A técnica legislativa de consolidação das leis no direito brasileiro.....	347
12.6.1. A consolidação como procedimento executivo e a parceria com o Legislativo em MG	350
12.6.2. O CTN e a exigência de consolidação das leis tributárias.....	353
12.6.2.1. O art. 212 e o seu objetivo histórico de simplificação da legislação	353
12.6.2.2. O art. 212 do CTN como norma geral tributária e status de lei complementar	355
12.6.2.3. O art. 212 do CTN: norma programática, transitória ou de eficácia plena?	356
12.6.2.4. A atenuação das multas como possível sanção pelo descumprimento do art. 212	357
12.7. Conclusões parciais	359
CAPÍTULO XIII: O DEVIDO PLT E O TEMPO.....	361
13.1. A urgência das medidas legislativas tributárias e a garantia do debate parlamentar.....	361
13.2. O tempo da tramitação dos projetos de lei e o planejamento da política tributária.....	363
13.3. Limite ao poder de legislar: apresentação de PL próximo do fim da sessão legislativa	366
13.3.1. A vedação da apresentação de emendas parlamentares extemporâneas	368
13.3.2. Aprimoramento da regra: proteção contra alterações tributárias e um prazo fixo.....	370
13.4. A Constituição estadual pode proteger o contribuinte no âmbito do PLT?	371
13.5. Conclusões parciais	376
CONCLUSÕES	378
REFERÊNCIAS	384

INTRODUÇÃO

I. Considerações iniciais sobre a pesquisa realizada

A pesquisa que ora se apresenta defende a existência de um projeto constituinte de abertura e pluralização do debate republicano sobre o Direito Tributário, considerando ser contrário à lógica da ciência desse ramo jurídico, que as decisões, sobretudo as legislativas, sejam tomadas no epicentro de um governo disfarçado de técnico. Há uma particularidade no Direito Tributário que não encontra paralelo em outra área, a saber: a concentração da tríplice função estatal no Poder Executivo. O Estado-credor é a um só tempo o criador da lei tributária (domina a função legislativa), destinatário/aplicador (função executiva e fiscalizatória) e, em alguma medida, julgador de parte considerável das lides (função julgadora administrativa).

A fragilidade do Parlamento e a preponderância do Executivo na produção das leis, caminho que se mostrou inevitável na modernidade líquida e é de ordem global, se torna um desafio para a comunidade jurídica. Tal realidade somente se coaduna com o Estado Democrático de Direito e com os princípios do federalismo e da separação dos poderes se forem manejados instrumentos jurídicos hábeis a garantir uma efetiva participação dos representantes do povo, ou ao menos oportunizá-la, na elaboração das leis tributárias.

O Direito Tributário, regido pelo princípio da segurança jurídica, é um ramo em que foi outorgada mais confiança ao Parlamento, para impedir que os demais Poderes se imiscuam na tarefa da regulamentação do tributo. A inconstitucionalidade de um sistema tributário profundamente desparlamentarizado – e, principalmente, resistente à parlamentarização – faz com que seja necessário evoluir a concepção do Parlamento e do processo legislativo. Acredita-se que a gênese dos problemas de positivação das normas jurídico-tributárias – assistemáticas, complexas, delegantes, tipológicas, regressivas, anti-isonômicas e antifederativas – localiza-se no processo legislativo, que ainda segue paradigmas consagrados nas revoluções liberais do século XVIII e está pouco adaptado para atender às tentadoras demandas atuais, em especial, as do Estado Tributário Redistribuidor.

Em um Estado de Direito, o Poder Executivo não pode trabalhar porosamente na periferia do sistema jurídico, e, se ele está diante de interesses diversos ou próprios (econômicos, sociais, financeiros ou fiscais) para incorporação no ordenamento, deve submetê-los ao filtro do Poder Legislativo, pois é o legislador o ponto de fusão entre o político e o jurídico. Por outro lado, é bem verdade que o Parlamento não tem a vocação, nem mesmo a capacidade institucional, para fazer frente à urgência das demandas da sociedade moderna e ao tecnicismo e à complexidade das proposições tributárias emanadas pelo Governo. A dificuldade

em introjetar no sistema as regras tributárias o torna caótico e alopoiético, gerando um círculo vicioso: o aumento da confusão legislativo-tributária tende a afastar, tanto o legislador quanto o destinatário final das normas, dos ritos indispensáveis à sua construção. O cidadão-contribuinte, que deveria se sentir o coautor das leis tributárias, ao fim e ao cabo, sente mais repulsa da tributação, pois efetivamente tem pouca participação e, no fundo, não compreende que a pedra de toque da tributação é o seu consentimento.

Por isso, mostra-se relevante estudar o desenvolvimento da instituição do Poder Legislativo, buscando formas de os parlamentares alcançarem patamares informacionais mais homogêneos e participarem de forma mais concreta do procedimento legislativo em contraditório, dividindo a responsabilidade com o Governo na condução da política pública tributária, bem como exercerem a função fiscalizatória, pouco realizada atualmente. Fundamental se identificar o desempenho das comissões parlamentares temáticas e da contratecnoburocracia alocada no Parlamento; o auxílio de organismos que fomentam o diálogo com o Executivo e a sociedade civil no intuito de sanear o ordenamento jurídico tributário, como as comissões de simplificação e revisão da legislação; as técnicas desenvolvidas pela “Ciência da Legislação” para a melhoria da qualidade das leis, como a ideia da consolidação legislativa e a avaliação de impacto da lei (*ex ante* e *ex post*); além das diversas outras formas de fomentar a participação do cidadão contribuinte nos domínios da produção legislativa tributária, tornando o processo mais acessível e transparente, e, conseqüentemente, promovendo mais legitimidade e consentimento ao tributo. Cabe pontuar, sistematicamente, os seguintes elementos da tese que irá ser defendida adiante:

a) Hipótese: a dúvida essencial que se investiga é se o Direito Tributário brasileiro tem cumprido o princípio da legalidade apenas em seu aspecto formal (como *regra*) e sem legitimidade, isto é, preocupa-se com o fato de o legislador, que deveria ser um partícipe fundamental, encontrar-se atualmente incapaz de lidar com tal temática e ter pouco interesse no desempenho desse papel, tanto por desconhecimento quanto por não querer se envolver com temas geralmente impopulares. A arena tributária tem especificidades que faz ressaltar a importância de um estudo acadêmico, ainda não realizado. Indaga-se, assim, em qual dimensão uma lei que está sendo gerada a partir das engrenagens do Poder Executivo e que não se submete a um verdadeiro processo legislativo – um procedimento em contraditório, na acepção *fazzalariana* – viola a CRFB/88. Almeja-se responder ao final do trabalho a seguinte pergunta: é possível reparlamentarizar o poder de decisão em matéria tributária?

b) Delimitada: a pesquisa está delimitada pelo paradigma da CRFB/88 e no estudo do processo legislativo brasileiro, propondo-se estudar os mais diversos temas relativos ao

Processo Legislativo Tributário – PLT. Embora faça referências ao direito comparado, o objeto da pesquisa é o direito pátrio. O quadro histórico e permanente de governamentalização do poder de decisão nos domínios tributários trouxe reflexos em diversos aspectos procedimentais a serem estudados: a iniciativa legislativa em matéria tributária; limites à produção de leis autorizativas e delegantes; a concessão de benefícios fiscais e regimes especiais de tributação via meros decretos executivos, que partem de definições de um órgão como o Confaz, composto por representantes do Governo (que, ao fim e ao cabo, fizeram com que o maior imposto brasileiro, o ICMS, se tornasse verdadeiro “imposto dos Executivos”, um “imposto bandoleiro”, isto é, cujas desonerações se dão à margem da lei); o polêmico requisito da unanimidade do Confaz e a alegada ofensa ao princípio democrático; a exigência do CTN de racionalização do sistema com o procedimento de consolidação anual das leis tributárias; o papel do Senado Federal de avaliar o sistema tributário nacional; a urgência da aprovação das leis tributárias *vis-à-vis* à imposição de que haja um tempo mínimo para deliberação parlamentar em temas tributários, como ocorre em alguns ordenamentos jurídicos estaduais, entre outros. Tudo está a demonstrar a existência de um sub-ramo do direito processual legislativo que envolve a matéria tributária.

Assim, a análise deverá ser feita a partir de uma ótica interdisciplinar endógena, dialogando com o Direito Constitucional e Processual Civil, subáreas do conhecimento jurídico, e exógena, levando-se em consideração os conhecimentos produzidos pela Ciência Política. É bom dizer que grandes temas do processo legislativo foram colonizados por esta ciência, justamente por não terem despertado a atenção dos juristas, formados em uma tradição preocupada com os litígios e com a interpretação e aplicação do direito posto e pouco atenta com a sua produção. A Ciência Política também já logrou demonstrar como as questões tributárias são produzidas em uma arena decisória bem específica, onde predominam deliberações de grande complexidade, cujas tecnicidades só são acessíveis por especialistas. Além disso, o Direito Tributário é um campo suscetível à manipulação demagógica e à captura do poder econômico, razão pela qual deve haver um esforço ainda maior para a publicidade e transparência das decisões que o envolvem, no PLT.

c) Singular: a pesquisa envolve um tema que não é corriqueiro e não é nada trivial. Apesar de o problema da governamentalização do Direito Tributário ser corroborado por muitos doutrinadores e ser identificado em diversos países, são raros os estudos no Brasil preocupados em arrolar institutos que possam dignificar o PLT, permitindo uma atuação mais relevante dos parlamentares, de modo que possam contribuir com a política tributária e dividir a responsabilidade com o Governo. Aliás, o tratamento acadêmico do PLT por si só é singular,

inaugurando um novo campo de pesquisa. Apesar de haver certo desenvolvimento da Legística e da preocupação científica com a elaboração legislativa, poucas linhas foram escritas com uma visão específica com o tema da tributação, ramo mais complexo, sujeito à determinabilidade de suas regras e regido primordialmente pelo princípio da segurança jurídica.

d) *Falseável:* a hipótese apresentada é falseável e pode ser refutada, motivo pelo qual é científica. A ciência jurídica pode demonstrar que, no estado atual, o processo de produção das normas tributárias no Brasil é plenamente democrático, na medida em que o Poder Executivo é eleito pelo povo e que o sistema atende aos desígnios democráticos possíveis, pensados pelo constituinte de 1988, não havendo nenhum interesse especial em se investigar os mecanismos para propiciar a reparlamentarização do processo de produção das leis tributárias. Por outro lado, a hipótese apresentada pode resistir à refutação e ser, ao final, comprovada. É dizer, a realidade demonstra que há um deficit democrático no PLT e que o Direito Tributário, produzido a partir da iniciativa do Poder Executivo, torna-se tendencialmente mais complexo, mais antifederativo, mais centralizador, menos legítimo e, portanto, mais conflituoso. E o pior: mais injusto. É justamente por isso que se deve perquirir se o Direito Tributário impõe a observância de ritos especiais para sua produção, voltados para sua legitimação.

e) *Controversa:* as controvérsias à hipótese que se persegue são de ordem pragmática, mas não deixam de ser possíveis teoricamente. Não são raros argumentos utilitaristas em prol da governamentalidade e que veem o Poder Legislativo como um obstáculo a ser ultrapassado para a instituição da política tributária almejada pelo Poder Executivo. Muitas vezes, técnicos do Governo, preocupados com o cumprimento de metas e objetivos traçados, não querem um procedimento aberto, plural, transparente, na produção das leis tributárias. A política pode ser por demais emaranhada e morosa, contrariamente às pretensões imediatas governamentais. É difícil identificar, na doutrina, alguém que assumidamente manifeste tal posição, já que se trata de uma visão evidentemente antidemocrática. A experiência, por outro lado, revela uma prática e pensamentos comuns nessa seara. Dessa forma, o discurso que disputa com a doutrina a ser defendida no trabalho propugna que o PLT não pode ser “engessado”, “amarrado”, moroso, pois dificultaria a governabilidade. A aversão à política, a perseguição irrefletida de cumprimento de metas e programas, a preocupação em arrecadar de forma mais rápida e menos impopular possível (e, portanto, de forma disfarçada e opaca) fez com o discurso se propagasse e conquistasse muitos adeptos no âmbito da tecnoburocracia. Preleções da mesma ordem propugnam ideias antifederativas, manifestando claro preconceito com os entes menores, alegando que eles congregariam servidores menos preparados ou mesmo que seus gestores seriam irresponsáveis e perdulários. Cuida-se de uma lógica ultrapassada que reduz

epistemologicamente o Direito Tributário a um mero direito arrecadador, olvidando-se da importância devido processo na criação das normas que regem a tributação. Uma tecnoburocracia que se lastreia unicamente em um racionalismo efficientista e utilitarista tende a ignorar as dimensões distributiva, social e desenvolvimentista das políticas tributárias. Já é um consenso que as políticas fundadas tão somente em cálculos utilitaristas, ainda que impliquem ganhos, não de ser rechaçadas se importarem em sacrifícios de direitos fundamentais.

f) *Original:* a originalidade da tese pode se dar sob dois vieses. Primeiro, porque ainda não existe um tratamento científico e sistemático do PLT brasileiro. Apesar da relevância da lei nos domínios do Direito Tributário e da relevante produção intelectual que o princípio da legalidade envolve, ainda há uma significativa carência de estudos consistentes acerca do processo legislativo que envolva a matéria tributária, prevalecendo abordagens meramente empírico-descritivas e sem reflexões profundas. São comuns as abordagens inseridas em capítulos focados no princípio da legalidade, que estão mais preocupadas com o produto (a lei) e sua interpretação, mas não com o processo produtivo. Por isso a ideia de se debruçar sobre o conjunto do *iter* legislativo prévio da lei tributária e procurar sistematizá-lo é, de certa forma, novidade na doutrina. Além disso, em um segundo momento, de cunho mais teórico, a pesquisa é original por se preocupar em mitigar um fenômeno que vem contribuindo para que o Direito Tributário brasileiro tenha se tornando cada dia mais arrecadatário, preocupando-se menos com as garantias do contribuinte e com o modelo federativo. A governamentalização do poder de decisão em matéria tributária retirou não só do Parlamento, mas do próprio Judiciário, a capacidade de enfrentamento das demandas do Executivo, que passou a dominar tais relações com sua *expertise*.

g) *A veracidade produzirá efeitos relevantes:* caso confirmada a veracidade da hipótese serão produzidos efeitos relevantes para o Direito Tributário brasileiro. O esforço para tentar reparlamentarizar o debate tributário é um reforço ao *princípio* da legalidade e à lógica por detrás desse princípio, que pressupõe o consenso e que os cidadãos e contribuintes sintam-se coautores das leis produzidas. A legalidade deve gerar legitimidade e vice-versa. Além da legitimação, um processo dialógico de produção de regras tende à correção. Melhores decisões são tomadas em um procedimento verdadeiramente discursivo e participativo. Além da amplitude democrática, há que se destacar a relevância da participação do Poder Legislativo para o federalismo, pois uma das casas congressuais serve para a representação dos Estados e, como se sabe, o modelo brasileiro não tem cumprido satisfatoriamente a ideia de Federação. A reparlamentarização certamente seria vantajosa para diminuir a força centralizadora da União

e permitir maior participação dos entes menores na formação da vontade nacional. Finalmente, como não poderia deixar de ser, a proposta contribui para harmonizar o princípio da separação dos poderes, tanto em seu aspecto horizontal quanto vertical.

Se é certo que há uma governamentalização das decisões jurídicas em geral, no Estado de Direito atual, é no Direito Tributário onde ela se dá em maior grau. As medidas tributárias, geralmente contramajoritárias e impopulares, são lideradas e construídas pelo Poder Executivo, sem uma efetiva participação do Parlamento, o que se dá muitas vezes de forma proposital, pois ele evita assumir a responsabilidade por tais decisões. Um ramo que deveria trabalhar dentro da metodologia da especificação conceitual e cujas decisões sejam formadas nos gabinetes do Governo acaba por se tornar cada dia mais flexível e indeterminado. Perceba-se que outro ramo que também possui a mesma linha de pensamento, como o Direito Penal, é facilmente assimilado nos Parlamentos, não sendo incomum que novos “tipos” penais sejam criados por iniciativa do Poder Legislativo. Ao revés do Direito Penal, não há espaço para uma lei tributária “simbólica”, pois a lei tributária serve para ser aplicada em massa pela própria Administração. Além disso, diversamente do Direito Penal, decidido em Brasília, o legislador tributário está espalhado pelo país, em mais de cinco mil ordens jurídicas parciais. A pesquisa deve ser sensível a tal realidade, para gerar efeitos relevantes para o PLT de todas as casas legislativas brasileiras.

Enfim, para (re)construção de um sistema tributário justo, legítimo e democrático é condição necessária que o contribuinte se sinta um partícipe do processo de criação da lei tributária, sobretudo aquelas que impliquem em instituição de tributos ou deem mais privilégio ao crédito tributário. Um sistema tributário marcado pela forte governamentalização das decisões demanda do Parlamento o aprimoramento do aparato técnico e a proposição de novas formas de controle das leis tributárias. Os estudiosos do sistema tributário brasileiro, marcado pela inflação legislativa, pela complexidade, por ser ininteligível por grande parte dos pagadores dos tributos, devem voltar os seus olhos para o *Devido Processo Legislativo Tributário*, tudo com a finalidade de reparlamentarizar e democratizar o debate de tais difíceis questões. Afinal, mais do que a existência de uma regra tributária de qualidade, somente a confiabilidade no processo pelo qual tal regra foi construída será capaz de promover melhor a sua aceitação, em um sentido moral, pelo conjunto dos contribuintes.

II. Sobre a estrutura e organização do trabalho:

O trabalho foi dividido em três partes. A **primeira parte** concentra-se na problematização da tese, demonstra os impactos que um sistema profundamente

desparlamentarizado geraram no sistema tributário e traz a fundamentação teórica necessária para a defesa do seu ponto central. Defende-se, de início, a inconstitucionalidade de um sistema governamentalizado, por violação ao princípio constitucional da publicidade material: um sistema que não é verdadeiramente público nunca alcançará o pressuposto do princípio da legalidade. A **segunda parte** cuida dos desdobramentos do estudo e da pesquisa desenvolvida, aprofundando-se em questões empíricas e no impacto da tributação no processo legislativo brasileiro, já considerando a existência do PLT, campo do conhecimento jurídico que passa a ser explorado. Portanto, são estudados casos práticos, as divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre os institutos e princípios jurídicos específicos que o tema envolve. Considerando que o provimento legislativo decorre de um *processo*, fez-se necessário aprofundar nos estudos do princípio do contraditório, a fim de identificar os problemas para a produção de uma legislação tributária participada. Na **terceira parte**, é feita a proposta de intervenção a bem da melhoria do sistema jurídico tributário pátrio, voltando-se os olhos para os mecanismos desenvolvidos para o avanço da produção legislativa tributária brasileira. O intuito de proceder tais divisões foi facilitar a visão geral da pesquisa desenvolvida, bem como demonstrar a necessidade de aprofundamento teórico em cada tópico analisado. Espera-se abrir caminhos para futuros pesquisadores se debruçarem e se aventurarem sobre a rica temática do PLT.

II.1. Os temas dos capítulos

O **Capítulo 1** cuida de analisar as causas e efeitos da governamentalização das decisões tributárias. A inexorável legiferação pelo Poder Executivo em face da complexidade e dinamicidade modernas é maior no âmbito da tributação, produzindo um deficit democrático na lei tributária. O PLT brasileiro é opaco e construído nos castelos governamentais, e, sob uma carapaça técnico-discursiva, inviabiliza a participação do povo e dos seus representantes. Constatou-se que a desparlamentarização tributária não se dá somente no Brasil e que ela acabou concentrar a tríplice função estatal no Poder Executivo. Nesse sistema dominado por interesses governamentais e por *lobbies* fiscais, gerador de uma tributação disfarçada e regressiva, consagrador de soluções demagógicas, o prejudicado é o hipossuficiente. Inúmeros exemplos foram abordados para demonstrar que o predomínio do Governo no âmbito do PLT gerou um sistema tributário delegante e arrecadatório, distante da segurança jurídica almejada. Defende-se que é o devido PLT que institucionaliza e realiza as exigências pragmático-formais de igualdade entre os participantes na formação da vontade política racional no âmbito da tributação.

No **Capítulo 2**, aborda-se a inconstitucionalidade da desparlamentarização tributária, uma vez que ela tende a culminar no próprio esvaziamento do caráter democrático do sistema. A impossibilidade de (re)parlamentarização do debate, condição que é reiterada e robustecida pela maneira reificante com que a tecnoburocracia trata o tema da tributação, é uma questão grave. A origem de todo esse ciclo vicioso é a ilegibilidade do sistema: a matéria tributária é retirada da pauta corrente de discussão política sob o pretexto de ser exageradamente técnica, o que impede a tematização do sistema no espaço parlamentar. No próprio capítulo, começa-se a desenhar formas de mitigar o problema, como a criação e o fortalecimento de uma contratecnoburocracia legislativa, estruturada para atenuar o deficit informacional no âmbito parlamentar e, ao mesmo tempo, combater a complexificação excessiva da tributação.

O **Capítulo 3** aprofunda nos efeitos gerados pelo domínio do PLT de âmbito nacional e constitucional pelo Poder Executivo federal, agora sob o viés federativo, tema umbilicalmente ligado à democracia, restando evidenciado que o arranjo institucional brasileiro se revelou um catalisador da tendência de robustecimento dos poderes e das receitas federais, traindo o projeto constituinte de descentralização de recursos. O crescimento histórico da tecnoburocracia financeira federal e de sua dominação racional proporcionou a (re)construção do sistema tributário, tendencialmente centralizador, o que dilacera a democracia e a separação vertical dos poderes. Verificou-se que a representatividade dos Estados no Senado Federal não é efetiva e que o Congresso Nacional não demonstra possuir condições institucionais e interesse político em assumir responsabilidade sobre a política tributária. O esvaziamento do papel do Parlamento no enfrentamento das proposições encampadas pelo Governo e por sua equipe econômica, sobretudo em razão de supostas dificuldades técnicas, é marca da institucionalidade praticada nos últimos anos e, comparativamente com a engenharia institucional alemã – em que o *Bundesrat* é composto por funcionários experientes e qualificados, integrantes dos governos dos *Länder* –, há que se perquirir formas de incrementar a *expertise* dos parlamentares brasileiros, tudo para que os interesses subnacionais sejam genuinamente reconhecidos.

O **Capítulo 4** inaugura a segunda parte da pesquisa, sobre temas de PLT, abordando essencialmente uma visão de que há um campo de estudo próprio a ser realizado. O Direito Tributário é um ramo que deposita mais confiança no formulador das regras do que nos seus aplicadores e o PLT merece um estudo aprofundado, pois é a oportunidade institucional do Poder Legislativo apresentar sua resistência às pretensões tributárias do Executivo. Vislumbrou-se uma demarcação do PLT como disciplina jurídica, existindo um microcosmo dentro do Direito Processual Tributário para ser explorado, justamente o que se fez durante a pesquisa ora apresentada.

Explorando o marco *fazzalariano* de que o procedimento de aprovação das leis é processo, eis que realizado em contraditório, o **Capítulo 5** se dedica a criticar o PLT brasileiro, contaminado pela assimetria de informações (tanto do Parlamento em relação ao Governo, quanto em relação aos próprios parlamentares entre si), pelos obstáculos ao direito de manifestação e reação dos representantes do povo e, finalmente, pela produção de uma lei tributária com pouca participação, tendo por comparação os processos legislativos de democracias avançadas. A partir de um exame de alguns PLTs que tramitaram no país, buscou-se, ainda, avaliar o impacto do persuasivo discurso político e midiático libertário. Logrou-se, ainda, demonstrar que o incremento do nível informacional de parlamentares acarreta um fortalecimento do Poder Legislativo e o torna mais capacitado para dialogar com o Governo, no que diz respeito à condução da política tributária, ou, quando menos, que efetivamente haja uma participação na formulação dessas decisões.

O **Capítulo 6** demonstra cabalmente a necessidade de realizar um corte epistemológico para se debruçar sobre um tema bastante discutido no processo legislativo em geral, mas que há evidentes repercussões no âmbito do Direito Tributário, uma vez que iluminado por princípios próprios dessa temática: a iniciativa legislativa. Estudou-se toda a evolução histórica da reserva de iniciativa do chefe do Poder Executivo em matéria tributária e as repercussões no sistema atual, que não impõe mais nenhum limite constitucional para que o parlamentar deflagre o PLT. Como os debates tributários se dão em uma arena muito peculiar, foi interessante analisar, ainda, comparando-se com outros sistemas, tais repercussões na iniciativa popular, confirmando a importância do foco da pesquisa: o PLT.

O PLT benéfico, que envolve a concessão de benefícios tributários, mereceu o tratamento em um capítulo específico, o **Capítulo 7**. Em se tratando de criação de gastos tributários, o legislador não tem ampla liberdade de conformação, existindo alguns limites constitucionais e legais para aprovação de propostas legislativas, como o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para driblar tais limites, pesquisou-se estratégias de parlamentares para atender seus interesses, tornando as leis tributárias delegantes, eis que mais fáceis de serem aprovadas. Da mesma forma, em determinadas situações, é o Poder Executivo que propõe construir o sistema dessa forma, para ter em suas mãos o controle da política tributária. Além de inconstitucionais, tais técnicas acabam por tornar a produção legislativa irracional e dão margem à ocultação de privilégios. Analisou-se, ainda, a preocupação do constituinte com a exclusividade da lei tributária para conceder quaisquer exonerações, justamente para evitar improvisações e oportunismos. A especificidade da lei tributária benéfica veda fórmulas

indeterminadas de favores fiscais ao Poder Executivo e garante um devido PLT, de modo a evitar a deletéria prática legislativa de implante de penduricalhos e caudas legislativas.

O PLT mais rigoroso para a concessão de benefícios tributários de ICMS demandou um aprofundamento maior, no **Capítulo 8**. O maior imposto da Federação se tornou um verdadeiro “imposto dos Executivos”, controlado pela tecnoburocracia instalada nos Governos e atuante no Confaz. A natureza jurídica do Confaz e dos convênios, o quórum decisório da unanimidade, a necessidade de incorporação das autorizações convenientes pelo Poder Legislativo de cada unidade federada, são temas historicamente muito discutidos, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, com alguns avanços e retrocessos, motivo pelo qual foi fundamental, para a pesquisa, aprofundar-se nesse PLT tão específico e tão fundamental.

Abrindo a terceira parte da pesquisa, que almeja propor algumas soluções para a resistência à parlamentarização do Direito Tributário, o **Capítulo 9** se dedica a analisar a avaliação de impacto da lei tributária no Brasil. O pressuposto teórico é o de que a Legística e os ritos e procedimentos do PLT são condições de possibilidade para a criação de uma lei tributária legítima e justa, em que o cidadão-contribuinte se sinta coautor dela. Alguns critérios avaliativos foram testados, partindo de relevante (mas rara) produção teórica sobre o tema no país, embora pouco aplicada na prática. Em que pese nenhum pesquisador tenha focado na avaliação legislativa específica para o PLT, demonstra-se que os temas tributários, por terem necessária repercussão geral e aplicação em massa, demandarão sempre um estudo de impacto prévio e posterior.

No **Capítulo 10** cotejou-se a avaliação legislativa com o reequilíbrio do Federalismo. Os vícios do PLT apontados no Congresso Nacional e a fraca participação dos Estados na formação da vontade nacional, impôs a busca de soluções adotadas por outros países. No modelo adotado nos EUA, país que serviu de inspiração para o federalismo brasileiro, há uma forte tradição nos estudos de impacto da legislação. A constante tensão entre os entes federados, inerente ao federalismo, e a potencial legiferação do poder central impondo custos financeiros a serem arcados pelos entes menores, ensejou a criação da Lei de Reforma dos Mandados Não Financiados, instrumento processual com alguns resultados profícuos, uma vez que incrementou o debate parlamentar – inclusive no âmbito de PLTs – em prol do equilíbrio federativo, suavizando eventuais impactos que a legislação federal pode gerar nos cofres dos entes federados menores.

Sempre tendo como referência a matéria tributária, o **Capítulo 11** centrou na análise da resposta institucional do Parlamento em face do robustecimento do Executivo. Estudou-se a atuação das comissões parlamentares, o recrutamento dos membros e a relação com a *expertise*,

considerando a potencial melhoria da participação desses membros no processo decisório parlamentar. Depois, aprofundou-se na análise do aparato técnico disponível aos parlamentares. A contratecnoburocracia parlamentar, sobretudo a especialista em matéria tributária, tem um papel fundamental, como verdadeiro *amicus curiae* no PLT. Evidenciou-se, a partir da atual composição das consultorias técnico-parlamentares de várias casas legislativas, que há muito o que se evoluir no que diz respeito à *expertise* tributária.

O **Capítulo 12** teve por objeto a compreensão do tema da consolidação da legislação tributária brasileira. Trata-se de uma imposição constante do Código Tributário Nacional e que teve pouca aplicabilidade prática ao longo da história. Por óbvio, não se teve a pretensão de defender uma “lei perfeita”, mas perquirir se a técnica de consolidação das leis poderia contribuir para um sistema mais racional e inteligível, na medida em que um sistema tributário confuso tem sido pior para o fraco. O tecnicismo da tributação e sua complexidade – às vezes, proposital – exclui a matéria tributária da capacidade deliberativa dos Parlamentos e transfere a elaboração das leis para os órgãos responsáveis pela cobrança dos tributos, o que faz com que as regras tributárias se proliferem sem a adequada coerência para que componham um sistema. A exigência de uma maior determinabilidade, a profusão de normas em diversas esferas federativas e a forte governamentalização das decisões faz com que o Direito Tributário seja um ramo em que se mostra fundamental o papel saneador dos instrumentos de consolidação. Comprovou-se, ainda, que a Constituição impõe um sistema tributário organizado e permanentemente avaliado. Viu-se que a missão outorgada ao Senado Federal não tem sido devidamente cumprida. Nada obstante, a experiência de comissões de avaliação e simplificação instaladas no Estado de Minas Gerais e no Município de Belo Horizonte, mostrou-se exitosa. Tais órgãos colegiados, compostos por entidades da sociedade civil e da academia, membros da tecnoburocracia governamental, políticos de diversas esferas, além de contar com regular produção intelectual relatórios e proposições, se tornaram um espaço que viabiliza a participação e o controle social, que fornece aos cidadãos dados e informações sobre a política tributária.

Finalmente, no **Capítulo 13**, foi analisado o efeito do tempo na produção das leis tributárias. O PLT é marcado pela urgência e, como é quase sempre iniciado pelos Governos, os parlamentares têm muito pouco tempo para debate. As supostas vantagens de mudanças rápidas no rumo das regras tributárias pelo Poder Executivo são, de fato, sedutoras, mas acabaram por contribuir para a formação de um Direito Tributário meramente arrecadatório, que mitiga as garantias do contribuinte. De uma leitura sistemática da Constituição, fica evidente a necessidade de um planejamento prévio das alterações tributárias. Além de os

princípios da legalidade e não-surpresa serem cláusulas pétreas e sugerirem uma máxima eficácia, outras regras constitucionais contribuem para fortalecer a ideia de que o Executivo deve ser responsável por um planejamento, a exemplo da previsão de que a lei de diretrizes orçamentárias deverá dispor sobre as alterações da legislação tributária. Analisou-se uma regra que tem se mostrado efetiva e garante o debate parlamentar no PLT mineiro, prevista na Constituição Estadual, que impõe que projetos de lei que criem ou aumentem tributos sejam apresentados em até noventa dias antes do encerramento da sessão legislativa.

II.2. As notas de rodapé

Sobre as notas de rodapé – que acabaram se revelando extensas em alguns momentos – cabe notar que elas não precisam ser lidas para que se compreenda a pesquisa desenvolvida. Em que pese muitas notas de rodapé prejudicarem a leitura e, por vezes, atravancarem a fluidez do texto, acredita-se que a profundidade com que o tema foi trabalhado mereceu um esforço em proporcionar uma visão mais completa e crítica possível, daí a necessidade de inúmeras referências. Além disso, almeja-se deixar evidenciada a deferência do pesquisador aos inúmeros juristas que contribuíram para a evolução do Direito Público brasileiro e reconhecer que este estudo foi construído “sobre os ombros de gigantes”.

TÍTULO I: A GOVERNAMENTALIZAÇÃO DO PODER DE DECISÃO NOS DOMÍNIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A DESPARLAMENTARIZAÇÃO DA DEMOCRACIA TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I: A GOVERNAMENTALIZAÇÃO: CAUSA E EFEITOS

1.1. A sociedade técnica e a crise na elaboração da lei tributária

O Estado na contemporaneidade não mais se compatibiliza com a rígida separação de poderes consagrada no século XVIII, seja pela expansão de suas atividades, como também pela lentidão do processo de criação das leis no âmbito do Poder Legislativo, fato que ensejou a ampliação do espectro de atuação normativa do Poder Executivo. Além disso, não se pode ter a ilusão de que basta a lei para oferecer segurança jurídica nas relações entre o Poder Público e o cidadão, mais especificamente entre o Fisco e contribuinte. Houve uma clara perda de participação do Parlamento, sobretudo em razão da impossibilidade técnica de regular de modo satisfatório as realidades que são submetidas às regras jurídicas, impondo à comunidade jurídica formular novas formas para a legitimação do tributo.

A partir da separação histórica entre a Fazenda pública e a Fazenda do príncipe e entre política e economia,³ nos atuais Estados Tributários,⁴ fortaleceu-se a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade.⁵ Onofre Alves Batista Júnior observa que, no campo tributário, seria ainda mais evidente essa predominância do Poder Executivo como produtor das normas jurídicas, porque, ainda quando formalmente editada pelo Poder Legislativo, a regra é, na realidade, engendrada pela tecnoburocracia. O autor observa que os projetos de lei versando sobre tributos chegam ao Poder Legislativo prontos e sofrem apenas pequenos acertos em razão de interesses particularizados que os parlamentares representam, e são apreciados sem qualquer interveniência significativa.⁶

A reiterada produção de legislação pelo Poder Executivo em face da complexidade, dinamicidade e instantaneidade das soluções regulativas, seja intervindo em uma das fases do procedimento de elaboração da lei, ou exercendo, ele mesmo, a função de elaborar a lei⁷ –

³ Para aprofundar na história da tributação, cf. GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação da Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. Trad. por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBDF, 2019.

⁴ Ou “Estados Fiscais” (SCHUMPETER, Joseph A. *The crisis of the tax state*. International Economic Papers, n. 4, New York: MacMillan, 1954).

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 97-98.

⁶ 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.

⁷ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 93.

muitas vezes extrapolando suas próprias funções –,⁸ e a dificuldade do debate parlamentar sobre temas complexos e técnicos,⁹ aliado às disfunções do procedimento legislativo parlamentar gera uma “governamentalização legiferante”.¹⁰

Assim, parte da crise do Poder Legislativo e da lei decorre da própria sociedade técnica, uma vez que as questões enfrentadas demandam soluções rápidas e eficientes, difíceis de serem tomadas por um órgão de estrutura colegiada e composto por mandatários eleitos, não especialistas. A Administração Pública tem se socorrido do auxílio de *experts* que, em nome da objetividade ou infalibilidade da ciência e da técnica, nem sempre estão dispostos a dialogar com os integrantes do Parlamento. Há uma radical oposição entre o discurso do tecnocrata e o do político: o primeiro fala em nome do atingimento de certos resultados e o segundo se preocupa com a legitimidade da decisão.¹¹

No âmbito do Direito Tributário, a dificuldade do exercício da atividade legislativa pelo Parlamento – que tem exigido dele conhecimento técnico (que não possui) e decisões rápidas, difíceis de serem tomadas em um processo legislativo moroso¹² – faz questionar o próprio princípio da legalidade tal qual idealizado pela CRFB/88, tendo em vista que a poderosa influência da tecnoburocracia na construção da lei afastou os representantes do povo das formulações da política tributária. O inciso I do art. 150, da CRFB/88, veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, regra que exige a participação do Legislativo na instituição ou majoração de tributos, sendo a tradução moderna do princípio segundo o qual “não há tributação sem representação”. Contudo, a tecnocracia entende que os escolhidos pelo povo não estão capacitados para adotarem as opções políticas corretas, devendo as decisões serem submetidas aos critérios técnicos estabelecidos nos fechados ambientes tecnocratas.¹³

⁸ Ráo considera grave a denominada “legislação governamental”, que “se traduz e se desabrocha numa floração imensa de leis de plenos poderes, leis delegadas, leis-quadros ou de princípios, decisões normativas de órgãos jurisdicionais, decretos e regulamentos usurpadores de poderes legislativos, ou, como entre nós sucede, em um amontoado de portarias, resoluções, instruções ditadas por órgãos meramente administrativos e subordinados, ou por entidades para-estatais, que criam ônus fiscais, regulam o comércio interno e externo, o crédito, o mercado monetário e relações outras de direito, como se legisladores fossem”. (RÁO, Vicente. *As Delegações Legislativas no Parlamentarismo e no Presidencialismo*. São Paulo: Max Limonad, 1966, p. 13).

⁹ Para Ferreira Filho, “o processo clássico de elaboração das leis é inadequado [...] Essa inadequação resulta, fundamentalmente, do irrealismo da representação e da incapacidade de um órgão coletivo, de caráter não-técnico, para o desempenho de uma atividade já de per si técnica – como o é o estabelecimento da lei –, ainda mais em matéria ou campos de caráter também técnico.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 4ª ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 269).

¹⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “Legislação governamental”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 64.

¹¹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *op. cit.*, 1993, p. 50-51.

¹² A morosidade é menor nos projetos iniciados pelo Executivo. “[A] média de tramitação é de 271,4 dias para o executivo e de 964,8 para o legislativo” (MOISÉS, José Álvaro. “O Desempenho do Congresso Nacional no Presidencialismo de Coalizão (1995-2006)”. In: *O papel do Congresso Nacional no presidencialismo de coalizão*. MOISÉS, José Álvaro (Org.). Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2011, p. 18).

¹³ Para Sergio André Rocha, no Brasil, atualmente, “a legislação tributária se torna independente e desconectada de qualquer política econômica ou social clara, tendo a arrecadação pela arrecadação como fim último.” (ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 18).

Há uma evidente percepção de que a técnica tem atuado como um instrumento de poder, transformando-se em um mecanismo de dominação, e tem se legitimado com base na eficiência.¹⁴ Na atualidade, com a burocratização cada vez maior das relações, a técnica¹⁵ se tornou um novo fator estratégico de produção, motivo pelo qual ganhou força o tecnoburocrata,¹⁶ de modo que “a sociedade moderna tende a se tornar tecnoburocrática”.¹⁷

A questão preocupante é que essa dominação exercida pela classe técnica, que passa a impor sua vontade no campo político, vai de encontro à noção clássica de democracia, obstando a efetiva participação dos detentores do poder e despolitizando as decisões,¹⁸ que deixam de ser totalmente livres, para se tornarem refém das proposições técnicas. Como escreveu Norberto Bobbio, “a democracia sustenta-se sobre a hipótese de que todos podem decidir a respeito de tudo. A tecnocracia, ao contrário, pretende que sejam convocados para decidir apenas aqueles poucos que detêm conhecimentos específicos.”¹⁹

1.2. O deficit democrático da lei tributária

Vive-se uma nítida fase de “governamentalização” do poder de decisão em matéria de tributação o que vem reduzindo o papel do Parlamento²⁰ na elaboração das políticas tributárias.

¹⁴ Magalhães observa tal fenômeno no âmbito do sistema de normas que compõem as estruturas globais de governança tributária, marcado por uma “exclusão por *expertise*” e defende a institucionalização de um Poder Legislativo supranacional como remédio para suprir o deficit democrático (MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020). No prefácio da obra, Misabel Derzi assevera que as discussões no interior de organizações internacionais “são pautadas por uma linguagem tecnocrata e um cientificismo que acaba por marginalizar atores interessados, entre os quais os Estados mais vulneráveis aos ataques do grande capitalismo internacional. Sob uma retórica de neutralidade e cientificidade, os instrumentos normativos escondem escolhas políticas que têm beneficiários e perdedores facilmente identificáveis, com patentes prejuízos para as comunidades e populações mais enfraquecidas. [...] Verifica-se ainda uma ‘exclusão por poder’, na medida em que a regulação internacional em matéria tributária é concentradora de riqueza e protetora dos interesses dos países mais ricos, em flagrante violação aos princípios da igualdade e da democracia no âmbito internacional. [...] Em um debate extremamente tecnicizado, inacessível aos cidadãos e propenso a ser capturado pelos interesses das nações mais poderosas e dos conglomerados econômicos mais fortes [...]”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Prefácio. In: MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *op. cit.*, p. 24-25)

¹⁵ “A técnica distingue-se da ciência na medida em que esta está preocupada com o desenvolvimento do conhecimento geral, independentemente dos custos envolvidos, enquanto a técnica preocupa-se com o modo mais eficiente de se realizar determinada tarefa. A técnica é por definição operacional, prática, visa resultados máximos com um mínimo de esforço. A ciência tem como principal objetivo a verdade; para a técnica o critério básico é o da eficiência [...] Constitui, portanto, um erro identificar os cientistas com os técnicos. [...] Os administradores profissionais, os economistas e os militares profissionais incluem-se nessa categoria”. (BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. *Tecnoburocracia e contestação*. Petrópolis: Ed. Vozes, 1972, p. 97).

¹⁶ Os termos tecnocracia e tecnoburocracia serão usados como sinônimos, embora se reconheça que há, na literatura, diversas classificações. (Cf. MARTINS, Carlos Estevam. *Tecnocracia e capitalismo: a política dos técnicos no Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 1974, p. 48).

¹⁷ BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. *op. cit.*, 1972, p. 122.

¹⁸ Ha-Joon Chang, sob o âmbito da economia, assinala que: “O conhecimento dos *experts* é absolutamente necessário, mas um *expert* por definição conhece bem apenas um campo estreito, e nós não podemos esperar que ele ou ela faça um julgamento sólido sobre questões que envolvem mais de uma área da vida (ou seja, a maior parte das questões), levando em conta diferentes necessidades humanas, restrições materiais e valores éticos. Ter o conhecimento de um *expert* às vezes pode fazer com que você tenha uma visão parcial. Essa dose de ceticismo em relação ao conhecimento dos *experts* deve se aplicar a todas as áreas da vida, não apenas à economia.” (CHANG, Ha-Joon. *Economics: the user’s guide*. Londres: Penguin Books, 2014 [eBook]).

¹⁹ BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997, p. 34.

²⁰ Utilizar-se-á o termo “Parlamento” em sentido amplo, para se referir ao órgão incumbido da função legislativa, abarcando qualquer modalidade de expressão do Poder Legislativo. Sabe-se que o ideal é a utilização do termo para os regimes

Batista Júnior conclui que existe uma patente crise de legitimidade²¹ democrática,²² na medida em que a decisão do legislador – para agravar ou exonerar tributos – não tem se dado entre amplas balizas, sendo fortemente condicionada, por um lado, pela força da opinião pública e, por outro, por limites de ordem fática decorrentes da necessidade de estabilidade orçamentária e de funcionamento da máquina burocrática do Estado.²³

Há uma concentração de funções tributárias no Poder Executivo e a notória interferência deste na elaboração das leis. A lei deixa de representar a vontade geral para expressar a vontade dos técnicos do Governo.²⁴ Essa particularidade revela a necessidade de aperfeiçoamento dos sistemas de controle da legitimidade dos atos do Parlamento como fato essencial para a defesa da ordem jurídica e, conseqüentemente, a adequada proteção jurídica dos contribuintes.²⁵ Tornou-se uma marca registrada do PLT contemporâneo no Brasil a tentativa de supressão da participação do Poder Legislativo no debate de um projeto de lei, para a sua transformação em órgão de chancela das propostas do Poder Executivo. Na esfera federal, as Medidas Provisórias são veiculadas sem reserva – e, em sua maioria, sem os pressupostos de admissibilidade –, trancam a pauta e o planejamento dos trabalhos do Parlamento.

Sergio André Rocha afirma que “as leis tributárias, das mais básicas às mais complexas, são gestadas a portas fechadas na Secretaria da Receita Federal do Brasil”, motivo pelo qual o autor qualifica o PLT brasileiro como “opaco”.²⁶ Em texto mais recente, o autor reitera que há um ambiente de desconfiança no exercício da atividade legislativa, a qual, em grande medida, foi delegada às autoridades fiscais, que têm uma influência significativa no

parlamentaristas, mas como se tornou corrente o uso mesmo nos estudos dos regimes presidencialistas, ele poderá abranger, indistintamente: as câmaras municipais, as assembleias legislativas estaduais e o Congresso Nacional.

²¹ “[P]odemos definir Legitimidade como sendo o atributo do Estado, que consiste na presença, em uma parcela significativa da população, de um grau de consenso capaz de assegurar a obediência sem a necessidade de recorrer ao uso da força, a não ser em casos esporádicos. É por essa razão que todo poder busca alcançar o consenso, de maneira que seja reconhecido como legítimo, transformando a obediência em adesão. A crença na Legitimidade é, pois, o elemento integrador na relação de poder que se verifica no âmbito do Estado.” (BOBBIO, Norberto. “Legitimidade”. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 11ª ed. Trad. por Carmen C. Varriale, Gaetano Lo Mónaco, João Ferreira, Luís Cacaís e Renzo Dini. Brasília: Editora UNB, 1998, p. 678-679).

²² Sob o olhar do sistema global, em sua teoria crítica ao Direito Tributário Nacional, Tarcísio Magalhães explica que o déficit de legitimidade político-democrática que assola as atuais estruturas globais de governança tributária deriva da constante supressão da maior parte dos povos do mundo da possibilidade de participarem efetivamente das tomadas de decisão sobre a tributação e que dois componentes são fundamentais para que isso ocorra: a *expertise* e o poder. (MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *op. cit.*, p. 101).

²³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2003, p. 420.

²⁴ Rodrigo Ribeiro reconhece a “iniciativa privativa das leis fiscais – a quase totalidade dos projetos de leis fiscais são gestados inteiramente no ventre fazendário – e, por consequência, o conteúdo das leis tributárias é obra dos técnicos, preparados e especializados, da receita que, focados no cumprimento de metas e com visão estritamente arrecadatória, não guardam nenhum sentimento de dever ou compromisso com a realização da justiça social ou com expectativas dos cidadãos-contribuintes no que tange às soluções fiscais adotadas.” (RIBEIRO, Rodrigo Araújo. *Teoria geral e prática do tributo participativo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 171).

²⁵ COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 279.

²⁶ ROCHA, Sergio André. “Leis tributárias são gestadas a portas fechadas no país”. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-abr-05/sergio-rocha-leis-tributarias-sao-gestadas-portas-fechadas-pais>>. Pub. em 5 abr. 2014. Acesso em 12 de fev. 2020.

processo de discussão congressual.²⁷ Note-se que a opacidade informativa destacada pelo autor se apresenta como uma estratégia de poder, suprimindo a participação do Parlamento e de grande parcela da população que não tem acesso às esferas de decisão governamental.²⁸ Geraldo Ataliba também expressou, há muito, a eminência da posição do Governo no processo legiferante e o “amplíssimo” papel que o chefe do Poder Executivo desenvolve, “colaborando, animando e até mesmo condicionando o processo legislativo” no país.²⁹

Não se ignora que, a partir do século XVIII, nas democracias modernas, representativas ou indiretas, os cidadãos passaram a eleger também os representantes do Poder Executivo, além daqueles do Poder Legislativo, anteriormente os únicos representantes do povo,³⁰ que ficaram encarregados de gerir a coisa pública e executar as leis, visando atender os interesses daqueles que os elegem: o povo. A atuação do governo tem, portanto, evidentemente, respaldo no sufrágio popular, daí sua legitimação democrática.³¹ Aliás, nos Estados contemporâneos, pode-se dizer que o Executivo conseguiu mais representatividade do que o Legislativo. No Brasil, em razão do presidencialismo, em que é o eleitorado que escolhe diretamente o governante, neste se fundem as expectativas e as esperanças populares, num grau que dificilmente a eleição de um parlamentar poderá equiparar.³² Nesse compasso, há quem afirme que os Parlamentos sejam órgãos menos democráticos do que os Executivos.³³

²⁷ ROCHA, Sergio André. “Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte”. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, IBDT, p. 507-527, 2018, p. 508.

²⁸ “Se há, por um lado, cidadãos, ou grupos deles, que se encontram em posição privilegiada, seja em função de sua classe social, seja porque são representados por grupos fortemente organizados cujos integrantes dispõem de meios informais de acesso às esferas de decisão governamental, há, por outro, aqueles para os quais o aparelho burocrático estatal é tão distante e complexo que sequer se reconhecem como portadores de direitos e, em especial, do direito à informação. Diante disso, a opacidade informacional apresenta-se como estratégia de poder relacionada ao modo como são acionados os dispositivos tecnoburocráticos de gestão da informação”. (CARDOSO, Ana Maria; et. al. “Entre a imagem e a ação: a produção de informação governamental para gestão de políticas de assistência social”. *Revista IP*, v. 2, n. 1, maio 2000, p. 75).

²⁹ “Sua influência na atividade legislativa é agora acentuadíssima. A forma mais tradicional e ainda importantíssima – mais do que de colaboração, porém – de verdadeira participação na elaboração legislativa é a sanção. [...] O poder de veto atribui enorme importância ao Presidente, que por esta forma obsta o processo legislativo.” (ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 43-45).

³⁰ É o Poder Legislativo que assegura a vontade geral do povo, à medida que irradia seus comandos por meio de texto de leis (cfr. ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social. Princípios de Direito Político*. Trad. Antônio P. Machado. Ed. Especial. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011, p. 44).

³¹ Batista Júnior explica que se “a legalidade da atuação administrativa tinha por objetivo neutralizar o Executivo monárquico (privado de qualquer legitimidade democrática), a partir do momento em que o Executivo passou a ter suporte na confiança do Parlamento ou ser levado ao posto, por milhões de votos, como ocorre no Brasil, a questão não pode ser verificada da mesma forma, sob pena de se ignorar a própria realidade” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2ª ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 259).

³² Há vasta literatura apontando as vantagens das relações entre Executivo e Legislativo no contexto do presidencialismo de coalizão, mas os problemas derivados da existência de um Legislativo estritamente reativo em relação às iniciativas do Governo e pouco operante no que se refere às expectativas dos cidadãos suscitam dúvidas. A percepção pública negativa sobre o desempenho do Congresso Nacional não pode ser desconsiderada se o objetivo é entender a dinâmica das democracias representativas, pois ela afeta a legitimidade e a efetividade de uma dimensão central do regime [...]” (MOISÉS, José Álvaro. *op. cit.*, p. 9).

³³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *op. cit.*, p. 270-271.

No entanto, há um deficit democrático no PLT brasileiro na medida em que o Parlamento tem servido apenas como órgão homologatório³⁴ das pretensões do Executivo.³⁵ Se há respaldo democrático na atuação de um governo eleito pelo povo, isso não significa que o Poder Legislativo não tenha papel essencial para a democracia e não seja decisivo para a produção do direito. Sem a sua efetiva participação, a liberdade e a igualdade, valores básicos da democracia, estariam ameaçados, especialmente pela prepotência dos governos, que podem vir a se tornar tirânicos.³⁶

Thomas Bustamante e Evanilda Bustamante demonstram, com fulcro na teoria de Habermas, a existência de um fundamento moral e a justificação política do processo legislativo democrático. Consideram que, por maiores que sejam as dificuldades do consenso contrafático defendido por Habermas, sua concepção tem o mérito de elucidar o fato de que o processo legislativo institucionaliza e, em alguma medida, realiza as exigências pragmático-formais de igualdade entre os participantes na formação da vontade política racional. Para os autores, “é nesse procedimento que reside, ao fim e ao cabo, a legitimidade do direito em uma democracia constitucional” de modo que “o processo legislativo democrático, em si, pode constituir uma fonte de legitimidade para a autoridade e o poder político do legislador”.³⁷

Agustín Gordillo critica quem afirma que, no Estado Moderno, não haveria necessidade democrática de se contrapor o Parlamento ao Poder Executivo.³⁸ Realmente, se o chefe do Poder Executivo representa somente uma maioria, o Parlamento representa tanto as maiorias quanto as minorias, sendo este o Poder que representa genuinamente as distintas tendências e orientações que compõem o total dos setores que compõem o povo. Gordillo

³⁴ Carvalho Netto observa que “o Poder Legislativo não se reduz a um mero órgão homologador dotado da função de revestir [...] de uma legitimidade apenas formal e aparente as decisões concentradas no âmbito de um Executivo [...]. Pelo contrário, é o Legislativo, no regime democrático, no mínimo, co-partícipe efetivo da tarefa legislativa, cabendo-lhe [...] a tarefa precípua de emprestar à legislação a ser adotada o caráter pluralístico típico das casas parlamentares.” (CARVALHO NETTO, Menelick. *A sanção no procedimento legislativo*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 14).

³⁵ O comportamento disciplinado da maioria dos parlamentares brasileiros em face da orientação das coalizões majoritárias formadas pelos chefes do Poder Executivo é um fato reconhecido e tão marcante que já se propõe redefinir o conceito de “presidencialismo de coalizão”, cunhado por Sérgio Abranches, quando os receios sobre o funcionamento do sistema político resultante da transição democrática ainda eram generalizados. Há um processo de “encarceramento ou travamento” do Parlamento. (MOISÉS, José Álvaro. *op. cit.*, 2011, *passim*).

³⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *op. cit.*, p. 269. Para o autor, “a entrega da elaboração da lei a quem já é, de certo modo, o governo, ao menos aos olhos do povo, tende a torná-lo onipotente. Daí pode surgir uma nova tirania, um novo despotismo que não deixaria de ser odioso, por ser de fundo democrático, ou por ser transitório esse poder” (p. 16).

³⁷ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi. Jurisdição Constitucional na era cunha: entre o passivismo procedimental e o ativismo substancialista do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito & Práxis*. Rio de Janeiro: v. 07, n. 13, 2016, p. 358.

³⁸ Esse pensamento teria sido exposto por Pontes de Miranda, ao afirmar: “Até o nosso tempo, o Parlamento opunha-se ao Príncipe. Toda conveniência havia em precisar separações de poderes, que tirassem ou impedissem ao Príncipe a função de legislar. Com a democracia, o fundo popular dos dois poderes é o mesmo. Se há conveniência em redividir o campo de atividade, a democracia não está em causa.” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. “Independência e harmonia dos poderes”. *Revista de direito público*, nº 20, p. 11).

arremata: “é absurdo e ilusório conceber um Poder Executivo ideal e compará-lo com um Parlamento real e defeituoso”.³⁹

Ainda que a palavra democracia seja um conceito plurissignificativo e polissêmico, há uma concordância de que ela representa o governo da maioria, com respeito ao direito das minorias. Tendencialmente, as minorias estarão mais bem representadas no Poder Legislativo, *locus* ideal para sua defesa. Ademais, a democracia é o “governo do povo, pelo povo, para o povo”⁴⁰ e não da maioria das elites ou dos grupos econômicos ou políticos. Por isso, em muitos casos, os interesses da população podem estar mais bem representados no Parlamento, que caberá frear e contrabalançar as atuações do Governo. Se há uma tensão social inerente à democracia,⁴¹ o governo do povo somente é possível a partir de um processo constante de inclusão das minorias excluídas. Sob o olhar da complexidade inerente ao Direito Tributário, Misabel Derzi pontifica que a democracia participativa e plúrima recomenda a difusão das discussões e um complexo processo legislativo de inclusão de grupos, regiões e interesses.⁴²

Finalmente, deve-se observar que o linguajar exacerbada e propositadamente técnico serve para criar empecilhos aos processos de legitimação democrática de decisões políticas, inviabilizando a ampliação do debate e o escrutínio público. Também baseado nas lições de Habermas,⁴³ Tarcísio Magalhães pontua que os discursos altamente especializados têm uma clara propensão de esconder, por detrás de um véu de neutralidade e cientificidade, presunções normativas sobre o que é certo e errado, sobre o justo e o injusto, ao passo que negam a presença de ideologias e relações assimétricas de poder e dominação.⁴⁴ O autor também alertou para o

³⁹ GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 54-55.

⁴⁰ A frase é atribuída a Abraham Lincoln, a partir do “Discurso de Gettysburg” um dos mais famosos por ele proferido. Ao final de suas palavras, ele assevera que “que todos nós aqui presentes solenemente admitamos que esses homens não morreram em vão, que esta Nação, com a graça de Deus, renasça na liberdade, e que o governo do povo, pelo povo e para o povo jamais desapareça da face da Terra.” (LINCOLN, Abraham. Discurso. Cemitério Militar de Gettysburg, Pensilvânia, Estados Unidos. 19/11/1863).

⁴¹ MOUFFE, Chantal. *O Regresso do Político*. Lisboa: Gradiva, 1996.

⁴² DERZI, Misabel Abreu Machado. “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004, p. 71.

⁴³ Habermas foi quem melhor discorreu sobre a dimensão ideológica dos discursos tecnicistas e cientificistas. É ver: “A consciência tecnocrática é, por um lado, ‘menos ideológica’ do que todas as ideologias precedentes. Pois não tem força opaca de uma ilusão que apenas transfigura a realização dos interesses. Por outro lado, a ideologia de fundo, um tanto vítrea, hoje dominante, que faz da ciência um fetiche, é mais irresistível e de maior alcance do que as ideologias do tipo antigo. Pois sob o manto dos problemas práticos, não só justifica o interesse de uma *classe particular* em dominar e reprimir a necessidade parcial de emancipação de *outra classe*, mas também afeta o interesse emancipatório como tal da raça humana.” (HABERMAS, Jürgen. “Technology and science as ‘ideology’”. In: HABERMAS, Jürgen. *Toward a rational society: student protest, science, and politics*. Trad. por Jeremy J. Shapiro. Cambridge: Polity Press, 1970, p. 81-122, p. 111).

⁴⁴ “[P]articularmente no direito tributário (nacional ou internacional) [...] os discursos tendem a ser construídos como se fossem puramente científicos e moralmente neutros. Uma das consequências [...] é que muitas desigualdades e injustiças sociais acabam sendo racionalizadas e legitimadas, na medida em que a política tributária supostamente neutra passa a tratá-las como ‘normais’ ou ‘naturais’. Assim, uma confiança exagerada na expertise é perigosa porque tende a obstacularizar discussões políticas sobre moralidade na tributação, além é claro de deslegitimar os recorrentes desacordos existentes em sociedades plurais como as atuais. São excluídos da participação e observação aqueles que são considerados não-especialistas, mesmo quando serão afetados, em suas vidas, pelos resultados das escolhas políticas realizadas”. (MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 103-104).

risco do uso da palavra “consenso”, muitas vezes usada pela tecnoburocracia para mascarar uma realidade conflitante, inerente à tributação.

O Direito Tributário é um ramo dominado pelo dissenso e as questões a ele relacionadas são, por sua natureza, políticas e contestáveis. Deve-se, assim, ter muita cautela quando inseridos no campo da *expertise*, uma vez que uma escolha política não pode ser simplesmente regida pela técnica, pois deve levar em conta as implicações políticas e sociais.⁴⁵ A vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte, diante da complexidade dos modelos tributários contemporâneos, associada à frequência de suas alterações normativas, e as numerosas incertezas contidas em termos técnicos, impossíveis de serem assimiladas por não especialistas,⁴⁶ contribui para o deficit democrático da produção legislativo-tributária brasileira.

1.3. A governamentalização no direito comparado e a tríplice função estatal do Executivo

Klaus Tipke, com base em sua experiência na Alemanha, aduz que, em regra, as leis tributárias são preparadas pelos funcionários do Ministério da Fazenda. Como o órgão fazendário possui técnicos e juristas – que deveriam se esforçar para manter todo o sistema livre de contradições –, Tipke chega a estranhar os motivos de o sistema tributário alemão ter se tornado tão caótico. Ele acredita que a confusão do sistema se deve ao fato de que os técnicos não podem ou não querem se impor contra a política.⁴⁷

A governamentalização também se dá em Portugal.⁴⁸ Casalta Nabais, ao discorrer sobre a divisão do poder tributário daquele país, considera que a distribuição de poder que a Constituição faz entre a Assembleia da República e o Governo deveria estar em uma relação horizontal do ponto de vista interorgânico, mas, na prática, há uma supra/infra-ordenação entre o Parlamento e o Governo em termos formais (divisão vertical de poder) o que, em termos

⁴⁵ MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *op. cit.*, p. 111-112.

⁴⁶ MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 40. O autor aloca a vulnerabilidade cognoscitiva como um problema formal, é dizer, ligado à aplicação do Direito Tributário. Não obstante, entende-se que ela contribui também para a vulnerabilidade material, que, no raciocínio do autor, estaria ligada à função do Estado de criar da norma, porquanto contribui para a fragilidade do Parlamento – legítimo representante do povo e *locus* precípua para a tomada de decisões transparentes e plurais.

⁴⁷ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 2012, p. 78-79.

⁴⁸ A preponderância do governo na função legislativa é bastante estudada e criticada em Portugal. Há quem considere *normal* ou *satisfatório* o modelo de repartição de poderes legislativos (Paulo Otero, Blanco de Moraes, Jorge Novais e Rui Medeiros). Por outro lado, há vozes críticas (Jorge Miranda, Gomes Canotilho e Vital Moreira). José de Melo Alexandrino argumenta que nem juridicamente, nem institucionalmente, nem politicamente, nem culturalmente, parece normal o acervo de poderes legislativos atribuídos e exercidos pelo Governo, que se revelaria como uma anomalia, isto é, decorrente de elementos antiliberais, antiparlamentares e antidemocráticos, incompatíveis com o Estado constitucional. Para ele, a subordinação do Parlamento às preferências do Governo, limitando-se a carimbar as opções políticas e o texto dos diplomas legislativos, gera um desequilíbrio no sistema de governo, o que impõe uma intervenção da Ciência do Direito, de forma paulatina, abrangente e transversal, de forma a responder adequadamente a este problema que tem raízes tão profundas e está alojado no *coração* do sistema político português. (ALEXANDRINO, José de Melo. “A preponderância do Governo no exercício da função legislativa”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 50, p. 99-107, out./dez. 2009).

substanciais, gera uma preponderante “governamentalização do domínio dos impostos”.⁴⁹ Daí o autor concluir que, mesmo com o Executivo eleito pelo povo, ainda deve persistir um fundo garantístico no princípio da legalidade tributária, haja vista a superioridade representativa do Parlamento em face do governo, derivada de uma legitimidade democrática direta do órgão parlamentar e do fato de o processo legislativo ser público e se desenvolver dentro do princípio do contraditório, assentado nos poderes da oposição e no peso da opinião pública.⁵⁰

De fato, a legalidade desempenha atualmente importantes funções, constituindo um instrumento de participação política do Parlamento nas decisões do Estado. Um papel fundamental que ainda desempenha a legalidade tributária, que interessa particularmente ao estudo em apreço, é o de reequilibrar a balança dos Poderes, contrabalançando o Poder Legislativo pelo poder fático e em razões de ordem técnica e burocrática do Governo que se revela, “não só ao nível administrativo [...] mas também no próprio processo legislativo, em que é visível uma certa ‘governamentalização’ dos impostos traduzida na iniciativa legislativa governamental e na delegação legislativa”.⁵¹

Ana Paula Dourado observa que, no sistema português, a autorização constitucional⁵² para que o Poder Legislativo delegue ao Poder Executivo a competência legislativa em matéria de criação de impostos não significa, a princípio, uma ausência de legalidade democrática, mas se insere na lógica do Estado Social, transmitindo uma ideia de partilha diacrônica do poder. Tais delegações, segundo afirma, teriam o objetivo de “contrabalançar o poder legislativo parlamentar com um poder legislativo governamental mais especializado e ciente das imperfeições da lei na sua aplicação efetiva, pela sua proximidade da administração fiscal e de organizações internacionais”.⁵³ A autora concorda com Casalta Nabais no sentido de que ocorre uma “governamentalização fiscal material” – ocasionada pelo poder fático e técnico da administração e a iniciativa legislativa governamental – e uma “governamentalização fiscal formal” – com a transferência do poder fiscal para os governos no quadro da harmonização fiscal comunitária.⁵⁴

⁴⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 328.

⁵⁰ CASALTA, José Casalta. *op. cit.*, p. 330-331.

⁵¹ NABAIS, José Casalta. *op. cit.*, 2015, p. 341-342.

⁵² “Artigo 165º – 1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: [...] i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas; [...]. 2. As leis de autorização legislativa devem definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada.”

⁵³ DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 58.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. “O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação”. *Separata do BFDUC, Volume comemorativo*, Coimbra: 2002, p. 23.

Dourado confirma que, no quadro da Constituição portuguesa de 1976, o Governo tem sido o órgão legislativo por excelência, dominando a atividade legislativa em relação ao Parlamento, em matéria de impostos. E alerta para o perigo de se atribuir um papel meramente secundário para a Assembleia de República na orientação política em matéria fiscal, sob pena de, juntando a esse papel a ausência de controle judicial da margem de livre apreciação administrativa na aplicação das leis, o Governo e administração deterem o monopólio da criação, interpretação e desenvolvimento das leis fiscais. Defende, assim, que, mesmo que o Governo tome a iniciativa legislativa de reformas fiscais, o Parlamento deve tomar conhecimento e dar o seu acordo político, respeitando os princípios materiais constitucionais. E conclui: “sob a capa de uma linguagem muito especializada e hermética, os códigos de imposto escondem opções políticas de repartição da carga fiscal, de que o Parlamento deve estar ciente”.⁵⁵

O uruguaio Ramón Valdés Costa manifesta-se na mesma toada ao considerar que a complexidade e o tecnicismo da legislação tributária é que tem movido os técnicos do Poder Executivo rumo à preparação de projetos, “e que supera as possibilidades de uma análise técnica por parte do Legislativo”. Por isso, o autor observa a transformação da noção da “lei” como expressão da vontade geral, eis que ela “recolhe a vontade do governo apoiada por uma maioria parlamentar viciada, que às vezes somente representa a minoria maior da cidadania”.⁵⁶

Outrossim, o argentino José Osvaldo Casás, que foi ministro do Tribunal Superior de Justiça de Buenos Aires, pontuou que a dinâmica do Estado moderno demandou uma reformulação do esquema clássico de separação de poderes e funções, de forma que os Poderes Executivos, por critérios de celeridade ou especialidade técnica, começaram a compartilhar o poder normativo em diferentes assuntos, inclusive avançando em questões reservadas ao Direito Tributário substantivo.⁵⁷

Realmente, em matéria de tributação, nota-se que o princípio da separação dos poderes foi drasticamente mitigado no Brasil. Ao dominar a produção legislativa, seja no processo legislativo ou mesmo em sede regulamentar, o Poder Executivo é quem interpreta e aplica a lei tributária em massa, constitui a obrigação tributária pelo lançamento – ou promove a autuação

⁵⁵ DOURADO, Ana Paula. *op. cit.*, p. 91. A autora dá os seguintes exemplos: “a opção de deduzir à matéria tributável ou deduzir à coleta despesas de saúde – opção que para um leigo poderia parecer um mero aspecto técnico –, tem consequências na progressividade do imposto, e portanto na concretização do princípio da capacidade contributiva, e deve por isso, ser autorizada pelo Parlamento; se as categorias e os montantes de provisões admitidas variarem consoante o tipo de sujeito passivo de IRC (empresa comercial ou instituição financeira, por exemplo), as consequências na carga fiscal resultam também de uma opção política; a opção entre um sistema de isenção na fonte ou de crédito de imposto relativamente a rendimentos de sujeitos passivos não residentes, tem também consequências quanto ao montante de receitas fiscais de que um Estado abdica, e por isso deve também ser autorizado pelo Parlamento.” (p. 91-92).

⁵⁶ COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 278 (Tradução livre).

⁵⁷ CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2005, p. 327 e ss.

fiscal em caso de discordância da apuração do contribuinte – e detém o controle do processo administrativo tributário – PAT –, onde deságua boa parte do maior contencioso tributário do mundo. O PAT concentra, na qualidade de julgadores, parte altamente qualificada da tecnoburocracia fiscal, que exercem “jurisdição administrativa”, que, embora não judicial e não faça coisa julgada contra o contribuinte,⁵⁸ representam relevante fonte do direito e geram expectativas normativas,⁵⁹ capazes, muitas vezes, de influenciar o Poder Judiciário.⁶⁰ Aliás, não é raro que o próprio Judiciário se confunda quanto à aspectos técnicos basilares da tributação, provocando ainda mais litígios e insegurança jurídica, por vezes, fomentados pela própria Administração Fazendária.⁶¹ Destarte, de forma contínua e a passos firmes, os Governos vão construindo um sistema tributário diverso daquele pretendido pela CRFB/88.⁶²

Trata-se de uma característica do Direito Tributário, que o distingue dos demais ramos do Direito. Valdés Costa, com base nas lições de Hensel,⁶³ já assinalava essa particularidade do Direito Tributário, que põe de relevo o perigo da concentração das três funções no Poder Executivo. Ele observou que a relação tributária sofre uma vicissitude que não encontra paralelo em nenhum outro tipo de relação: o Estado-credor é a um só tempo o criador da lei tributária (função legislativa), aplicador e destinatário desta mesma norma (função executiva e fiscalizatória) e julgador dos litígios gerados pela aplicação das regras tributárias.⁶⁴

⁵⁸ Cf. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Almedina Brasil, 2018, p. 264-279.

⁵⁹ Valter Lobato e Henrique Alves analisaram um dispositivo do RICMS do Estado de SC, ilustrando como a atuação do Executivo é muito forte na construção da norma do benefício fiscal (Convênios nº 94/93 e 17/94) e na sua regulamentação (art. 18, Anexo 2, do RICMS) permitindo, posteriormente, em respostas a consultas formuladas pelos contribuintes, realizar uma interpretação mais restritiva da norma concessiva do benefício (Consultas Fiscais nº 11/06 e 34/06). (ALVES, Henrique Napoleão; LOBATO, Valter de Souza. “Argumentação jurídica e o art. 18 do Anexo 2 do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina”. *Revista de Direito Empresarial – RDEmp*. Belo Horizonte: ano 9, n. 3, p. 183-203, set./dez. 2012).

⁶⁰ No julgamento do processo nº 1.0145.11.024649-6/002, pela 2ª Câmara Cível do TJMG, o relator Des. Marcelo Rodrigues, ao negar provimento ao recurso do contribuinte, colacionou trechos da decisão do CCMG e assim se referiu à decisão: “Tem relevo a decisão da 2ª Câmara de Julgamento [...], visto que se trata de um órgão ‘colegiado de formação paritária, que reúne representantes da Fazenda Pública Estadual e de Entidades de Classe de Contribuintes [...]’ (pub. 15/2/2019).

⁶¹ O julgamento do RE nº 574.706 (Min. Rel. Cármen Lúcia, DJe de 2/10/2017) favorável à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, bem demonstra isso. Inconformada com a derrota, a Receita Federal exarou uma solução de consulta interna (nº 13, da COSIT, de 23/10/18), considerando que o ICMS a ser excluído da base de cálculo é apenas o ICMS efetivamente pago (e não o faturado) pelo contribuinte.

⁶² A força do Poder Executivo na construção do Direito Tributário pode ser vista na evolução da definição dos “produtos intermediários” para efeito do aproveitamento de crédito do IPI. André Mendes Moreira explica os requisitos como consumição “imediate e integral” ou “contato direto com o produto final” apesar de não mais existentes nas leis do IPI continuaram a ser utilizados pela jurisprudência, mutilando o núcleo mínimo da não-cumulatividade tributária. (MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/Cofins, Impostos e Contribuições residuais)*. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: 2009, p. ix-x).

⁶³ Para Albert Hensel, “nenhum setor do Direito Administrativo (deixando à parte o Direito Penal) tem tão múltiplas e variadas relações com o Estado de Direito como o Direito Tributário, cujas intervenções na esfera da propriedade (melhor dito, na esfera patrimonial) constituem pelo menos a maioria, quantitativamente predominante, de todas as intervenções do Estado”. Assim, ele conclui que a teoria da divisão dos poderes é uma questão de grave importância na aplicação do Direito Tributário. (HENSEL, Albert. *La influencia del derecho tributario sobre la construcción de los conceptos del derecho publico*. Traducción de Fernando Pérez Royo. *Hacienda Pública Española*, n. 22, 1972, p. 183 e 185 *apud* COSTA, Ramón Valdés. *op. cit.*, p. 277).

⁶⁴ COSTA, Ramón Valdés. *op. cit.*, p. 276-279. Para ele, a concentração de poderes no Executivo, que deturpa o princípio da separação dos poderes “registra-se, em primeiro lugar, na função legislativa, seja como co-legislador nas leis ordinárias – às vezes com faculdades privativas –, em leis delegadas e em decretos-leis ou medidas provisórias, já fazendo o uso de faculdades emergentes do critério ‘legalidade atenuada ou flexível’, adotado pela Itália e Espanha, com repercussão em nossos países. Em

Marins demonstra como o Estado exerce e domina a tríplice função na relação tributária: produzindo a lei obrigacional para si mesmo, executando seus comandos enquanto sujeito ativo da relação de crédito e, por fim, ainda na condição de credor, executando o título por ele constituído e julgando os litígios no qual figura como parte. Tal assimetria de forças entre credor-estatal e cidadão-contribuinte caracteriza uma “vulnerabilidade do contribuinte” como “condição factual de suscetibilidade do cidadão diante da tríplice função exercida pelo Estado no âmbito da relação tributária”.⁶⁵ No campo do PLT, o autor tece críticas à doutrina tradicional⁶⁶ que considera o momento como “pré-jurídico”, para demonstrar a “vulnerabilidade político-legislativa do contribuinte”, com base nos seguintes fatos: (i) quase todos os projetos de leis são gestados inteiramente no ventre fazendário e apresentados às câmaras legislativas por iniciativa dos governos, de modo que o conteúdo das leis tributárias é obra dos técnicos, altamente treinados, especializados e focados no cumprimento de metas, por isso, dotados de visão estritamente arrecadatória;⁶⁷ (ii) os projetos de leis tributários são votados por parlamentares que ou têm a obrigação partidária de apoiar iniciativas oficiais ou – por sua formação pública generalista – estão absolutamente despreparados para compreender a matéria posta em votação, de modo que dificilmente se estabelece algum debate proveitoso sobre a tributação nas casas legislativas;⁶⁸ e (iii) no PLT federal, a larga utilização de medidas provisórias, que produzem efeitos mesmo antes de qualquer crivo parlamentar e que, quase sempre, são aprovadas sem modificações significativas.

A prevalência governamental na elaboração legislativa e a falta de controle do seu conteúdo foram responsáveis pela transmutação do papel da lei como “instrumento de libertação” para se transformá-la em “mecanismo de dominação”, como pondera Marco Aurélio Greco. Não sendo mais passível de contestação, posto que a lei é formalmente bem formulada, ela acaba por proteger o interesse arrecadatório do Estado. Por isso, é urgente inaugurar uma nova etapa no debate da legalidade, que prestigie a sociedade civil e reconheça “o tanto de

segundo lugar, pela outorga jurisdicional a órgãos pertencentes ao Poder Executivo, solução originária do Direito francês, adotada total ou parcialmente por vários países, com soluções especiais em matéria tributária, não somente no que concerne à determinação da dívida, mas, no que é mais grave, na aplicação de sanções de natureza punitiva” (p. 278 – Tradução livre).

⁶⁵ MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 23-31.

⁶⁶ Becker entendia que “criar este instrumento (a regra jurídica) é genuína Arte e utilizá-lo é verdadeira Ciência.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 19-20).

⁶⁷ O autor observa que “os quadros da Receita Federal do Brasil estão entre os melhores do funcionalismo público brasileiro – e do mundo – mas, no entanto, pelo seu próprio mister profissional estes técnicos não guardam qualquer sentimento de dever ou compromisso com a realização de justiça fiscal ou com a expectativa ou as necessidades que os cidadãos-contribuintes possam ter no que tange às soluções fiscais adotadas. Obedecem funcionalmente às diretrizes superiores cujo escopo é exclusivamente a arrecadação”. (MARINS, James. *op. cit.*, p. 27).

⁶⁸ Ele exemplifica com o Simples Nacional, cuja lei complementar é verdadeiro regulamento e se revela tão hermético que dificulta sobremaneira sua aplicação prática. Dentro dessa orientação técnica é que proliferam injustiças tributárias como alargamentos de bases de cálculo, restrições das dedutibilidades, substituições para frente, fixação de pautas fiscais, penalizações confiscatórias, criminalização das relações fiscais, ampliação de prazos decadenciais para a Fazenda, redução de prazos prescricionais para o contribuinte, vedações às compensações, adoção de impostos cumulativos, eliminação de imunidades etc. (MARINS, James. *op. cit.*, p. 28-31).

cidadania envolvido no debate tributário”, alimentando a democracia em sua mais pura expressão, para que o contribuinte deixe de ser o objeto da lei para se tornar o agente motor da construção dos destinos da sociedade. Trata-se da “legalidade-emancipação”.⁶⁹

1.4. A outorga de maior confiança ao Parlamento e o Executivo na periferia do sistema

Deve ser retomada a ideia da separação das funções estatais entre órgãos independentes entre si, esboçada por Aristóteles,⁷⁰ delineada por John Locke⁷¹ e, finalmente, consagrada por Montesquieu, que advertia que “quando, na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura, o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não existe liberdade; porque se pode temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado crie leis tirânicas para executá-las tiranicamente”.⁷²

Especificamente no Direito Tributário, um ramo que lida com o valor liberdade, eis que conforma os limites de atuação do Estado contra abusos em relação ao particular e, sobretudo, em que há um profundo conflito de interesses privados com as motivações públicas sobre o direito de propriedade,⁷³ a fragilidade do Parlamento e a preponderância do Executivo na produção das leis e na decisão dos rumos da tributação se torna uma questão de altíssima relevância, na medida em que o próprio Governo é o posterior sujeito ativo da obrigação tributária por ele criada e meramente cancelada nas casas legislativas. Teoricamente, trata-se de um ramo em que há mais confiança no legislador (planejador) do que no intérprete/aplicador das normas tributárias.

⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 102-109.

⁷⁰ Cf. ARISTÓTELES. *A Política*. Trad.: Roberto Leal Ferreira, 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998.

⁷¹ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo Civil: Ensaio sobre a Origem, os Limites e os fins Verdadeiros do Governo Civil*. Trad.: Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa, Petrópolis: Vozes, 1994, p. 171/173. Leciona Eros Grau, que Locke propôs uma efetiva separação entre Poderes Executivo, Legislativo e Federativo. O primeiro compreenderia a execução das leis naturais da sociedade, dentro dos seus limites, com relação a todos que a ela pertencem. O Poder Federativo, a gestão de segurança e do interesse do público fora dela, juntamente com todos quantos poderão receber benefício ou sofrer dano por ela causado. O Poder Legislativo seria o que tem o direito de estabelecer como se deverá utilizar a força da comunidade no sentido da preservação dela própria e de seus membros. Assim, para Locke seria conveniente que os Poderes Legislativo e Executivo fiquem separados, embora tenha visualizado três tipos de poder. (GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 5ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 225 e ss).

⁷² Na realidade, Montesquieu não cogitou uma efetiva separação de poderes, mas uma distinção entre eles, de forma que atuassem em equilíbrio. Cf. MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O Espírito das Leis*. Trad.: Pedro Vieira Mota, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 75. Em outra passagem, ele asseverou que “se o monarca participasse da legislação com poder de decidir, não haveria mais liberdade” (p. 78).

⁷³ “[O] sistema tributário não deve ser decidido por forças que se encontram fora da sociedade, mas, de algum modo, pelas forças que a compõem, sendo, portanto, resultante política de discordâncias inevitavelmente profundas” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 129).

É o que se depreende da “teoria planificadora do Direito”⁷⁴ e da “economia da confiança”⁷⁵ de Scott Shapiro:⁷⁶ os planejadores do Sistema Tributário Nacional consideraram que a matéria tributária é de alta contenciosidade, havendo um elevado grau de desconfiança, razão pela qual as tarefas a serem atribuídas aos atores do Poder Legislativo deveriam ser maiores do que as tarefas atribuídas aos atores do Poder Executivo e do Poder Judiciário.⁷⁷ O Direito Tributário é ramo em que deve ser outorgada mais confiança ao Parlamento, concedendo-lhe mais poderes e objetivando uma rígida separação dos poderes, para impedir que o Executivo e o Judiciário se imiscuem nas tarefas dos representantes do povo.⁷⁸

A própria norma tributária que, para a preservar a segurança jurídica e a metodologia da especificação conceitual, não deveria abrir margem discricionária para a Administração Fiscal atuar e, tendencialmente,⁷⁹ deveria operar com o fechamento por conceitos, sofre alterações substanciais: leis delegantes e/ou autorizativas se tornam comuns; surgem figuras legais “convalidando” atos administrativos de forma retroativa; passam a proliferar tipos no seio das normas de tributação; não é raro que dispositivos da lei fiquem sujeitos a vigorar “nos termos do regulamento”; enfim, um ramo do Direito que não deveria ser completável,⁸⁰ ao fim e ao cabo assim se torna, sem o controle do legislador.

⁷⁴ Segundo a teoria, as regras de um ordenamento jurídico expressam as escolhas do planejador social no que diz respeito à economia da confiança do sistema. Cuida-se de uma teoria positivista exclusiva (não inclusiva) da interpretação jurídica, que indica que o método interpretativo deve ser identificado a partir da confiança e desconfiança no sistema.

⁷⁵ Na teoria da “economia da confiança”, a confiança é o fator determinante do método de interpretação da norma. Ao adotar uma postura favorável à reserva absoluta da lei – ou à interpretação vinculada (“*Planners’ method*”), Shapiro assevera que a escolha de um método interpretativo que confira maior discricionariedade ao aplicador da lei (“*God’s eye method*”) pode frustrar os objetivos da norma, uma vez que nem sempre a visão do intérprete coincide com aquela idealizada pelo legislador. Mesmo assim, ele reconhece que a confiança deve ser calibrada dependendo do agente que interpreta o plano da norma e da situação concreta.

⁷⁶ SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge, Massachusetts, London, England: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011. Sobre o assunto, cf. MOREIRA, André Mendes; JORGE, Alice de Abreu Lima. “O direito como plano e o planejamento fiscal: reflexões à luz da *planning theory of law* de S. J. Shapiro”. *Revista Direito Tributário Atual*. n. 35, São Paulo: IBDT, 2016, p. 13-30.

⁷⁷ Partindo da perspectiva lançada por Cass Sunstein e Adrian Vermeule e criticando o formalismo presente no Direito Tributário brasileiro em relação à elaboração e interpretação/aplicação dos textos legais tributários, Sergio André Rocha concorda que “a busca de segurança na atividade do legislador, mediante a elaboração da lei, se dá muitas vezes pela descrença no órgão de aplicação”, em face da crise institucional que se vive no país. (ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 19-24).

⁷⁸ COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. “O Princípio da Legalidade no Direito Tributário: uma releitura interpretativa”. In: BREYNER, Frederico Menezes (Org.). *Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário: homenagem à Professora Misabel Derzi*. Belo Horizonte: Initia Via, 2014, p. 207-208.

⁷⁹ Mesmo que no Direito Tributário haja uma tendência para o modo de pensar por conceitos, prevalecendo o uso de estruturas rígidas e conformações fechadas (o impropriamente chamado “tipo fechado”), ele não está imune à interferência dos tipos, com propriedades graduáveis e contornos fluidos. Na esteira dos ensinamentos de Misabel Derzi (*Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007), ainda que tendencialmente conceitual, o Direito Tributário convive com “resíduos tipológicos”. É dizer, a utilização de tipos nas normas tributárias serve, v.g., para estabelecer presunções que visam a obter a praticidade, entendida como economicidade e simplificação na aplicação da lei em massa.

⁸⁰ Misabel Derzi leciona que “[e]mbora todo o sistema jurídico seja incompleto e aberto à cognição, o Direito Privado tende à completude em sua aplicação concreta, exceção feita àquelas áreas em que a segurança dita restrições à mobilidade da expansão analógica, como nos direitos reais, nos direitos creditórios, sucessórios, etc. [...] [O] Direito Tributário está iluminado por valores e princípios como segurança jurídica (e seus desdobramentos no Estado de Direito), que impedem a completabilidade de suas normas, como se dá no Direito dos contratos. Ao contrário, as normas tributárias são incompletas (em relação à realidade) e incompletáveis por meio do uso da analogia ou da extensão criativa” (DERZI, Misabel Abreu Machado. “O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Complementabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude

O legislador tributário deveria programar as linhas mestras de orientação, as grandes deliberações, calcado na publicidade e contraditório e sopesando os interesses em conflito.⁸¹ Não obstante, um modelo burocrático ligado à “cultura do não”,⁸² o apego à lei formal e um Poder Executivo forte e centralizador fizeram com que as leis se tornassem casuísticas, detalhadas, em face dos inúmeros regimes especiais que fazem que exista uma modalidade de recolhimento tributário para cada contribuinte do país. É um caminho que parece não ter volta: por isso, o Poder Legislativo se torna um mero homologador, já que não consegue se ater a detalhes e minúcias da complexa legislação, até porque não é vocacionado às soluções de todos os casos concretos que lhe batem às portas. Não há como manter um sistema que produz regras tributárias sempre no interesse do Poder Executivo, sendo imperioso munir o Poder Legislativo de instrumentos a fim de que ele se torne proativo e não meramente reativo.⁸³

O Direito Tributário brasileiro que deveria ser sistemático e organizado, tornou-se assistemático, confuso, de difícil intelecção até mesmo por especialistas. O Sistema Tributário Nacional previsto pela Assembleia Nacional Constituinte de 1987 deveria ser descentralizado e federativo, mas vem se tornando centralizador e antifederativo, eis que o poder central, por força de sua forte tecnoburocracia, “sempre modelou seus planos e estratégias à revelia dos

no Direito Tributário”. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 403-409).

⁸¹ Nessa direção: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2012, p. 260-261.

⁸² Nas palavras de Batista Júnior, “a rigidez do modelo burocrático conduziu a AP, em especial em países mais pobres, a um emaranhado infundável de normas, e desenvolveu uma cultura administrativa de rigoroso e cego apego às regras formais. Este apego formal acabou por fazer dominar a cultura do “não”, do receio pela quebra de qualquer regra regulamentar, ou mesmo dos procedimentos cravados em portarias, circulares e resoluções, que nessa profusão de normas, na verdade, poucos conhecem” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2012, p. 281).

⁸³ Existem duas tradições na área de estudos legislativos: a funcionalista e a neoinstitucionalista. A primeira visa a compreender o papel que o Parlamento cumpre em determinado sistema político: *ativo* quando responsável pela iniciativa no processo decisório e ator fundamental na implementação de programas governamentais e na alocação de recursos; *reativo* quando delega ao Executivo a iniciativa das proposições legais mais importantes. Nesse último caso, o Parlamento é dependente das informações processadas por agentes “de fora” do âmbito legislativo, já que o poder decisório e alocativo incumbe ao governo. A tradição neoinstitucionalista se desdobra em três subcorrentes cujos enfoques se diferenciam: a *distributiva*, que defende que a organização do Congresso serve aos interesses da sobrevivência eleitoral de seus membros que, eleitos por seus respectivos distritos, passam a se dedicar a políticas públicas de interesse do seu eleitorado; a *partidária*, que se caracteriza pela visão geral de que os partidos cumprem função de veículo para a tomada de decisão do eleitor e mecanismos de coordenação do comportamento dos parlamentares eleitos; e, por fim, a *informacional*, que valoriza a eficiência coletiva, defendendo que a organização em comissões especializadas é um meio de atender às demandas por *expertise*. Demandas que geram a organização dos trabalhos legislativos visando prioritariamente à redução da incerteza que permeia as decisões tomadas pelos parlamentares. (VALERIANO, Carolina. “Assimetria informacional e inovação institucional: o site ‘Políticas públicas ao seu alcance’ da ALMG”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016, p. 433). Segundo a autora, “a literatura recente sobre o Congresso brasileiro tem verificado mais comumente a coexistência de elementos distributivos e partidários no comportamento dos parlamentares brasileiros” (p. 433) e que, apesar de evidentemente reativo, “a teoria informacional sugere que o Legislativo nacional, particularmente a Câmara dos Deputados, tem empreendido ações e estratégias voltadas para a construção de um Legislativo com perfil mais proativo” (p. 459). Ainda sobre o tema, cfr. SANTOS, Fabiano; ALMEIDA, Acir. *Fundamentos informacionais do presidencialismo de coalisção*. Curitiba: Appris, 2011. Os autores demonstram que o Parlamento brasileiro tem insuficientes meios – regras e procedimentos – de estimular e encorajar o aumento da *expertise* e capacitação dos legisladores para a formulação e implementação das políticas e concluem que os mecanismos informacionais do Congresso Nacional são ainda diminutos.

Estados e as enfia, sistematicamente, ‘goela abaixo’, em especial porque comanda o processo legislativo no Congresso Nacional.”⁸⁴

A governamentalização do poder de decisão tributário afastou o povo do debate público, vem gerando um sistema desigual e regressivo, com incontáveis privilégios e benefícios fiscais para determinados setores, haja vista que as classes mais articuladas e com poder econômico podem atuar com mais vigor num PLT pouco transparente. Os grandes contribuintes sabem que sua atuação, para ser exitosa, deve se dar no seio da Administração Tributária, isto é, perante a tecnoburocracia. Afinal, é mais fácil convencer funcionários públicos especializados a concederem tratamentos diferenciados e benéficos, posteriormente “ratificados” em lei, do que pleitear dos representantes no Parlamento, eis que vários destes tem pouco apreço pela técnica e, não raro, sobretudo em razão da forma de escolha são “pouco frequentados pela ponderação e pela cultura, mas extremamente sensíveis à demagogia e à advocacia em causa própria”.⁸⁵

Trata-se de uma deturpação do sistema jurídico, na medida em que o Governo passa a atuar porosamente na periferia do sistema, lidando com os mais diversos interesses em jogo e acrescentando os seus próprios interesses, objetivos econômicos e metas, que não são devidamente filtrados pelo Poder Legislativo. A introjeção de normas no sistema tributário se dá, na verdade, à revelia do Poder Legislativo, interferindo na natureza das regras e prejudicando os cidadãos contribuintes. Quando as propostas estão focadas unicamente nos resultados, exsurge o problema do deficit democrático, uma vez que se ignoram os importantes processos de formação da vontade política. Se é certo que a supremacia do Poder Legislativo se tornou um mito,⁸⁶ no âmbito do Direito Tributário democrático, para assegurar a liberdade e propriedade, deve o Poder Legislativo cumprir seu papel de papel de freio e de contrapeso, contendo eventuais abusos do Executivo.

⁸⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. “Os prejuízos da Lei Kandir e o rolo compressor federal”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 10/4/2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-abr-10/prejuizos-lei-kandir-estados-rolo-compressor-federal>>. Acesso: 15/1/2020.

⁸⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *op. cit.*, 2001, p. 14.

⁸⁶ Moisés demonstrou, em números, os limites da capacidade de iniciativa do Poder Legislativo federal, pois do total de proposições que foram levadas ao plenário da Câmara dos Deputados, 85,5% foram originadas do Executivo. (MOISÉS, José Álvaro. *op. cit.*, p. 15 e ss.). Ainda sobre a questão, observa Batista Júnior que “[...] tal como se dá no Brasil, mesmo em um sistema presidencialista, vale a ponderação de Sepe [...], que afirma que [...] a supremacia do Parlamento vem se tornando muito mais um mito, na medida em que as majorias votam as leis tal como o Governo as propõe.” Como verifica Caio Tácito [...], em todos os sistemas representativos modernos, os textos legislativos são em sua grande maioria originados de projetos governamentais. [N]a Dinamarca, de 1995 até o ano de 2000, do universo total de leis aprovadas pelo Parlamento, 99% foram de iniciativa do Governo; o Brasil aparece em segundo lugar (84%), mas é o único da lista em sistema presidencialista (Áustria, 84%; Inglaterra, 83%; Alemanha, 69%). De fato, como afirma, na Alemanha, Bülow (La legislación. In: *Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Madrid: Macial Pons, 1996. p. 761-762. Tradução espanhola: Manual de derecho constitucional), “la mayor parte de las iniciativas legislativas procede del gobierno” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2012, p. 258-259).

Sem ignorar que o problema “do jurídico” é também um problema “do político”, cabe criticar institucionalmente o PLT e a interação do Poder Executivo com o Poder Legislativo na criação das regras tributárias. Isto é, as deficiências já identificadas pela Ciência Política no sistema de divisão de poderes e na capacidade legislativa dos representantes populares não significa, necessariamente, uma deficiência da CRFB/88 e o modelo de tributação por ela proposto. Voltando os olhos para o *input* do sistema normativo,⁸⁷ não há dúvida de que o Direito Tributário, plantado e fincado na Constituição, impõe limites na atuação do Executivo e exige uma atuação compromissada dos legisladores para regular a conduta dos contribuintes.

1.5. O paradoxo do debate tributário, a justiça tributária e as deficiências morais do PLT

No âmbito da Ciência Política, somente a partir do fim da década de 1980 é que o estudo da formação de políticas de tributação começou a atrair alguma atenção.⁸⁸ Com base nas lições de Peters,⁸⁹ Azevedo e Melo relacionam ao menos quatro motivos pelos quais as questões tributárias são produzidas em uma arena decisória bem específica. São eles: (i) Apesar de sua importância na economia e na sociedade, as políticas na área tributária, em comparação com as decisões relativas ao gasto público, possuem uma certa invisibilidade para os atores sociais, de modo que, os benefícios que teriam grande visibilidade em uma autorização de gasto passam despercebidos na legislação tributária. Isso constituiria um incentivo para que os atores políticos e elites burocráticas escolham esses mecanismos em lugar de instrumentos que produzem maior conflito; (ii) Diferentemente de outras políticas públicas associadas à provisão de bens e serviços de natureza social (saúde, saneamento e educação), as políticas tributárias raramente podem ser usadas na arena eleitoral em benefício de seus idealizadores, porquanto os seus benefícios são difusos e os ônus fiscais de seu financiamento são concentrados. Assim, embora contem com o apoio de grupos de interesse setoriais, os parlamentares que patrocinam alterações da legislação tributária estão sujeitos ao constrangimento eleitoral em uma arena política mais ampla; (iii) Na arena tributária predominam decisões de grande complexidade, cujas tecnicidades só são acessíveis por especialistas. Essa especificidade também se relaciona com a sua relativa invisibilidade, uma vez que, na medida em que a política tributária

⁸⁷ Como explica Misabel Derzi, contrapondo-se a uma visão sincretista, sociologia/direito/economia, com que autores, como Eugen Ehrlich e Theodor Geiger, preconizaram a ingerência do saber sociológico – como direito vivo – no saber jurídico, Niklas Luhmann insurge-se contra a racionalidade teleológica, que pesquisa os efeitos (o *output*) do sistema. Para ele, o ordenamento jurídico é um sistema (na verdade, um subsistema), que se distingue em limites rígidos de seu ambiente (os demais sistemas), de modo que a dogmática jurídica está orientada em direção ao *input* do sistema normativo (às fontes positivas, oficiais de criação das normas), e não direcionada pelo *output* do sistema, ou seja, pelos efeitos sociais/econômicos que tal sistema produz. (DERZI, Misabel Abreu Machado. “Prefácio”. In: DOMINGUES, José Marcos. (Coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 4-5).

⁸⁸ Cf. AZEVEDO, Sérgio de; MELO, Marcus André. “A Política da Reforma Tributária: Federalismo e Mudança Constitucional”. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 12, n. 35, São Paulo, 1997.

⁸⁹ PETERS, B. Guy. *The politics of taxation: a comparative perspective*. Cambridge: Blackwell, 1991, p. 2.

é percebida como extremamente técnica pelos políticos e cidadãos, é mais fácil para os grupos de interesse criarem benefícios mediante o sistema tributário do que pelo gasto direto; (iv) Há um relativo predomínio de atores de natureza burocrática ou institucional, tais como governadores, secretários da Fazenda, associações e fóruns de base regional, estadual e municipal, o que se mostra relevante para Estados federados como o Brasil.⁹⁰

Realmente, como adverte Tarcísio Magalhães, a linguagem técnica que domina os debates tributários cria empecilhos à sua legitimação democrática. Ele observa que, mesmo tendo consciência da natureza eminentemente político-moral do Direito Tributário, em sua estreita relação com a justiça e o bem comum, percebe-se que, na prática, a maioria dos estudiosos da tributação não consegue manter uma visão verdadeiramente crítica, em razão da tecnicidade que é própria a essa área de trabalho.⁹¹

O problema da complexidade e a opção por um sistema cada vez mais obscuro e fomentador de uma tributação disfarçada está ligado, ainda, àquilo que Saldanha Sanches denomina de “paradoxo do debate público”.⁹² Ele rememora as lições de Edmund Burke,⁹³ que, na qualidade de membro do Parlamento inglês pela cidade de Bristol, nos fins século XVIII, já levava em conta o papel da opinião pública em relação ao “odioso domínio da tributação” e a dificuldade de o Poder Legislativo ser exercido “sem atender à opinião corrente”.⁹⁴ Ressalta, ainda, que a assimetria de informação entre os contribuintes e a existência de poderosos *lobbies*⁹⁵ fiscais pode levar à consagração de soluções demagógicas, apenas aparentemente justas.⁹⁶

Klaus Tipke teve severas críticas ao comportamento de políticos que colaboram ou influenciam na elaboração das leis tributárias: apesar de reconhecerem em qualquer

⁹⁰ AZEVEDO, Sérgio de; MELO, Marcus André. *op. cit.*, *passim*.

⁹¹ “Tributaristas, quando muito, se aventuram pelo campo das ciências econômicas – mais uma área, aliás, fortemente dominada pelo conhecimento técnico – e raramente ousam enfrentar dilemas éticos e morais trazidos pela filosofia e pelas ciências políticas e sociais.” (MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 104-105).

⁹² SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 42.

⁹³ Citado por Jürgen Habermas, In: *Strukturwandel der Öffentlichkeit*. Colônia: 1990, p. 167.

⁹⁴ BURKE, Edmund. “A letter from Edmund Burke: Esq; one of the representatives in Parliament for the city of Bristol, to John Farr and John Harris, Esqrs. sheriffs of that city, on the affairs of America.”. London: Printed for J. Dodsley, in Pall-Mall, 1777.

⁹⁵ O problema não é o *lobbying*, mas o corporativismo que este pode carregar. É este que promove a “captura” do legislador. A intervenção dos grupos de pressão e demais interessados no PLT é plenamente legítima e faz parte da democracia. Defende-se, contudo, que a influência no PLT não seja feita de forma opaca e informal, mas que seja institucionalizada e regulamentada, como forma de mitigar e racionalizar os interesses egoístas.

⁹⁶ “No entanto, este diálogo não tem lugar entre cidadãos que procuram uma solução adequada e justa para todos os membros de uma dada comunidade, nem sequer a solução mais adequada para a felicidade do maior número, em termos utilitaristas. Estamos sim, perante um diálogo profundamente contaminado pela presença de interesses especiais, com uma expressão pública diretamente ligada ao seu poder econômico: cada um desses interesses especiais, ou lóbis, luta pela obtenção de vantagens particulares, de grande significado individual e pouco peso no conjunto, e cuja multiplicação conduz à desagregação do sistema como um todo e à gradual erosão da sua capacidade para gerar as receitas necessárias à comunidade. A força e a debilidade da formação da lei fiscal como expressão de políticas que deveriam procurar a justiça fiscal estão aí: o debate público das leis fiscais é uma condição essencial para a obtenção de justiça, mas trata-se de um debate viciado pelos interesses organizados que nele atuam”. (SANCHES, José Luís Saldanha. *op. cit.*, p. 42-43).

oportunidade a importância de implementarem a justiça tributária, eles não teriam nenhuma ideia quando ao seu conteúdo. Como o sucesso na política é medido pelo resultado das eleições, os políticos cedem às pressões dos interesses organizados. A política tributária é guiada pela retórica e, ao invés de se buscar uma tributação mais justa, persegue-se a política tributária mais favorável.⁹⁷ O autor chega a indagar: “onde existem projetos de uma só peça, elaborados sem pressa, e cuidadosamente discutidos?”. Em sua crítica às deficiências morais do PLT ele observa que, nos curtos períodos legislativos, predominam técnicas ligeiras de construção jurídica com inumeráveis defeitos, continuamente acompanhadas de crítica frequente nos meios de comunicação que se dirigem em primeiro plano contra as pessoas concretas e “massa dos eleitos despreparados” é convencida pela retórica.⁹⁸

O corporativismo e a utilização da legislação tributária como instrumento da defesa de interesses de grupos econômicos fazem do ordenamento tributário um emaranhado de normas muitas vezes conflitantes e sem sentido, que só podem ser compreendidas – quando o são – por especialistas. Batista Júnior explica que o Estado pluralista apresenta, como fraqueza, o perigo de uma inadequada defesa dos interesses. Muitas vezes, os interesses existentes em uma comunidade se expressam de forma desproporcionalmente forte ou fraca, ou seja, em medida inadequada ao número de interesses ou ao peso, relevância e importância. Por vezes, as grandes associações impõem seus interesses com peso desarrazoado, ou as minorias veem seus interesses relevantes preteridos.⁹⁹

De fato, estando disseminado o discurso “libertarista vulgar”,¹⁰⁰ associado aos ranços do “patrimonialismo tupiniquim”,¹⁰¹ e considerando que a política não é feita por “reis-filósofos”,¹⁰² as propostas de alterações da lei tributária tendem a se tornar ainda mais

⁹⁷ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 2012, p. 72-73.

⁹⁸ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 77.

⁹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações Administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 47.

¹⁰⁰ O libertarismo vulgar é uma corrente que advoga um direito moral rigoroso e absoluto à propriedade e de merecimento dos retornos de mercado, noção esta que está incorporada no senso comum. Representa, assim, um pensamento confuso do legítimo libertarianismo. Murphy e Nagel ilustram essa noção com a discussão de justiça tributária que se centraria sobre a distribuição, tomando como base a renda pré-tributária, pressupondo de forma irrefletida que a distribuição pré-tributária do bem-estar material seja justa. Outro equívoco seria a ideia de merecimento: os retornos mais altos obtidos são merecidos como recompensa, em razão do esforço da pessoa e da disposição em se arriscar na economia capitalista, o que implicaria que o mercado existe como fenômeno separado do governo. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *op. cit.*, p. 86-89).

¹⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. v.2 (Valores e princípios constitucionais tributários), Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 39.

¹⁰² Na conclusão da obra de Murphy e Nagel, após apresentarem sua teoria de que os direitos de propriedade são convencionais e o impacto dessas ideias na política fiscal, os autores ponderam que “há uma imensa distância a separar afirmações axiológicas e teóricas como essas da determinação dos impostos no mundo real. A política não é feita por reis-filósofos. Numa democracia, é feita por representantes políticos que podem ser depositos pelo eleitorado, e o realismo da ação tem de levar em conta a complexa dinâmica desse mecanismo. A reflexão pura sobre o que seria o mais justo tem o seu lugar na discussão política pública e constitui a tarefa principal da filosofia política e moral. Porém, a descrição de um tal ideal ainda está bem longe da sua realização ou mesmo do seu poder de influenciar a realidade; e quando o ideal envolve a crítica de concepções profundamente arraigadas e adotadas de modo tão inconsciente que as pessoas as consideram naturais, os obstáculos são formidáveis”. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *op. cit.*, p. 238).

dissimuladas e encobertas,¹⁰³ pois assim são menos impopulares e mais fáceis de serem aprovadas¹⁰⁴ nessa arena tão diferenciada. As leis tributárias estão sempre sujeitas a um processo de discussão pública, já que devem ser aprovadas pelo Parlamento, podendo a opinião pública facilmente reagir a movimentos perceptíveis de maior oneração fiscal quando o Poder Executivo se vê obrigado a aumentar a tributação. Por outro lado, a lei tributária está sempre cheia de exceções, de regimes especiais, de benefícios fiscais que, ainda que no seu cômputo final alterem profundamente a distribuição da carga tributária, escapam quase sempre à percepção da grande maioria dos contribuintes. Na visão de Saldanha Sanches, são essas normas excepcionais (“contranormas”), que “estilhaçam a lógica interna do sistema e os princípios da oneração”, que transmitem a todos a noção de que as leis tributárias são injustas.¹⁰⁵

A deformação do modelo constitucional do ICMS apontada por Misabel Derzi demonstra claramente esse paradoxo. À medida que um Estado concede mais exoneração, renunciando à tributação de certos investimentos industriais e comerciais, reduz-se a arrecadação e, para compensar a perda, são criadas estratégias técnicas como regimes especiais, substituição tributária para frente, antecipações do imposto para aumentar a carga incidente sobre as mercadorias e serviços essenciais, o que gera mais injustiça, na medida em que os cidadãos de mais baixa renda é que sofrem, pois financiam indiretamente a renúncia tributária.¹⁰⁶

Hans-Jürgen Papier, presidente do Tribunal Constitucional Federal Alemão (de 2002 a 2010), observa que no fluxo de leis freneticamente carpintejadas, excepcionantes e modificativas, surgem “nichos tributários”, cada vez mais numerosos. Para ele, a politização de interesses orientados eleitoralmente e o dirigismo da política tributária levaram cada vez mais

¹⁰³ Não se pode confundir os argumentos falaciosos (e enganosos) da mentira. O embuste ou a “conversa fiada” (*charlataneria*) – muito comuns no PLT – formam um discurso que, embora também engane, tem mais a pretensão de disfarçar a ignorância de quem o produz ou aumentar algum logro. Na mentira, há uma intenção deliberada de promover a falsidade. (Cf. NASCIMENTO, Roberta Simões. *Teoria da legislação e argumentação legislativa: Brasil e Espanha em perspectiva comparada*. Curitiba: Alteridade Editora, 2019, p. 440).

¹⁰⁴ Marciano de Godoi tece severas críticas sobre o que chama de “libertarismo fiscal” que se tornou popular na doutrina brasileira. Defende que, na CRFB/88, estão presentes características do Estado Social Fiscal, que deixou de ser simples garantidor da vigência formal das liberdades individuais negativas e passou a intervir na ordem econômica e social, visando a conformar entre seus cidadãos uma maior igualdade no plano fático, aquilo que Rawls chamou de ‘igualdade equitativa de oportunidades’ e Dworkin de ‘igualdade de recursos’.” (GODOI, Marciano Seabra. *Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017, *passim*. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565>>. Acesso em 20 dez. 2018).

¹⁰⁵ Sanches recorre ao estudo de Michael Graetz (*The Decline (and Fall?) of the Income Tax*. Nova Iorque: 1997), que demonstrou as sistemáticas criações de nichos de privilégio mediante a ação de lobistas junto ao legislador, onde a “enorme complexidade do *tax code* tem sido explicada por uma intensíssima e permanente interação entre legisladores e interesses particulares. No entanto, esta pressão e luta por rendas fiscais, que existem sempre com maior ou menor intensidade, é um dado permanente que raramente está sujeito à crítica do público” (SANCHES, José Luís Saldanha. *op. cit.*, p. 44).

¹⁰⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)”. In: *op. cit.*, p. 57-58.

a uma desjuridificação (*Entrechtlichung*), a uma fugacidade (*Schnellebigkeit*) e a enorme complicação do Direito Tributário.¹⁰⁷

Michel Bouvier observa que, no mundo atual, há um “retorno à Idade Média”, de forma que, entre outras consequências, o corporativismo se reforça, reclama e obtém privilégios fiscais que transformam a fiscalidade nacional e local em verdadeiro mosaico.¹⁰⁸ Partindo dessa visão, Misabel Derzi comenta que, se o Poder Legislativo é sensível às pressões corporativas, também o Poder Executivo sofre contínuas influências, como se dá, por exemplo, com os convênios concessivos de benefícios fiscais de ICMS autorizados pelo Confaz, criando um mosaico de isenções.¹⁰⁹ Com efeito, o PLT benéfico relacionado à concessão de benefícios tributários do ICMS praticamente alijou os representantes do povo do debate.

Diante de tal quadro caótico, não há saída senão “um processo de incessante debate democrático”.¹¹⁰ O reforço das instituições é fundamental e, no caso do Direito Tributário, como ele é arquitetado pelos técnicos do Governo, e, por vezes, decidido em órgãos como o Confaz, o robustecimento do Parlamento torna-se ainda mais evidente. Como advertiu Thomas Piketty, “o imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas”.¹¹¹ De fato, a tributação não é uma questão meramente técnica, que pode ser decidida por especialistas em suas torres de marfim, isto é, sem a necessidade de se ouvir aqueles que serão ao fim afetados.¹¹² Significa dizer que a validação de qualquer modelo, política ou teoria deve se sujeitar ao escrutínio democrático e ter o respaldo do Parlamento.¹¹³

Como pontuam Alfredo Vasconcellos Neto e Álvaro Souza Cruz, parcela da burocracia fiscal brasileira não se curvou às mudanças operadas pela CRFB/88, ainda persistindo, em expressivos setores do Fisco, um discurso e uma prática fazendária caracterizados por uma racionalidade instrumental, autoritária e antidemocrática. Na visão dos autores, o autoritarismo imanente ao Estado brasileiro, bem como o discurso individualista que ainda permeia certas esferas da sociedade civil, são as faces opostas de uma mesma moeda e,

¹⁰⁷ PAPIER, Hans-Jürgen. Stbg., 1999, p. 50-51 *apud* TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 2012, p. 75.

¹⁰⁸ BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal General et à la Théorie de L'Impot*, 4ª ed., Paris, LGDJ, 2001, p. 225 *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004, p. 68.

¹⁰⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004, p. 69.

¹¹⁰ SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 42.

¹¹¹ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XX*. Trad. por Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. [eBook]

¹¹² MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *op. cit.*, p. 117.

¹¹³ “Uma tecnocracia sem raízes democráticas não teria nem o poder nem a motivação para conferir peso suficiente às demandas do eleitorado por justiça social, *status* de segurança, serviços públicos e bens coletivos, em caso de um conflito com as demandas sistêmicas para a competitividade e o crescimento econômico.” (HABERMAS, Jürgen. *The lure of technocracy*. Trad. por Ciaran Cronin. Cambridge: Polity Press, 2015, p. 343).

fechados num “agir estratégico”, acabam por se retroalimentarem. Para romper com este círculo vicioso, eles propõem o fortalecimento das instituições democráticas, o que somente ocorrerá caso a participação discursivamente inclusiva de todos os cidadãos seja permanentemente assegurada por cada um de seus operadores: parlamentares, magistrados, advogados públicos e privados, contribuintes etc., devendo tal iniciativa partir dos próprios governos.¹¹⁴

De mais a mais, o Poder Legislativo tem papel determinante na concretização da democracia, enquanto espaço de institucionalização do poder político e garantia de direitos fundamentais. A observância a um processo, ao caminho traçado pelo ordenamento jurídico mediante a certeza da geração de uma decisão participada, no exercício das funções de Estado, é garantia não só de legalidade, como da legitimidade dos atos dele emanados. A casa legislativa é o *locus* precípua para a realização do diálogo, e, como ensina Amartya Sen, a democracia exprime uma razão pública e a justiça só pode ser obtida (e as piores injustiças afastadas) num processo de incessante diálogo.¹¹⁵

Os representantes do povo devem ser melhor preparados para a discussão dentro da arena tributária, pois assim estarão menos expostos aos grupos de pressão, cuja atuação nunca exclusivamente técnica, mas visando a satisfação dos interesses privados de cada grupo, em malefício para o sistema. E o cidadão deve ser inserido nesse debate, pois não se pode limitar a aceitar passivamente o que é decidido pelos outros. Mesmo diante do fato de a questão tributária ser eminentemente técnica e complexa, a compreensão sobre o papel do tributo é fundamental para a construção de uma sociedade democrática, de forma que os indivíduos devem estar dispostos e preparados para se envolverem de forma ativa e efetiva naquilo que se relaciona ao recolhimento e destinação dos tributos.

Teorizando sobre a racionalidade das decisões legislativas, sob orientação de Manuel Atienza, Roberta Nascimento adverte para a necessidade de que o debate parlamentar esteja enfocado nos valores políticos a serem alcançados pelo Estado e nos interesses em jogo em cada relação legislativa, e dá destaque ao PLT, na medida ali são tomadas decisões legislativas, como o aumento de tributos, que implicarão um peso para a maior parte da população.¹¹⁶

A realização da justiça tributária¹¹⁷ passa fundamentalmente pela superação dos influentes interesses corporativos e pela participação efetiva do cidadão na produção da lei

¹¹⁴ VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte* – RPGMBH, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p.11-55, jul./dez. 2009, p. 49-50.

¹¹⁵ SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Cambridge: Belknap Harvard, 2009, p. 323 e ss.

¹¹⁶ NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 441.

¹¹⁷ Em sua teoria crítica ao Direito Tributário Internacional, Magalhães observa que a ideia de Justiça Social, a qual dá base aos ordenamentos jurídicos legítimos, só pode ser compreendida em uma acepção ampliada, que vá muito além da mera Justiça Tributária. Assevera, ainda, que “grupos de expertos tendencialmente sempre restringiram as discussões tributárias a problemas de ordem meramente técnica, como se a única coisa que importasse fosse, num primeiro momento, a liberalização dos fluxos

tributária, mormente em face de um Poder Legislativo conservador e eleito geralmente pela força do poder econômico. Nancy Fraser propugnou, com acerto, que “não há redistribuição ou reconhecimento sem representação.”¹¹⁸ Como observa Marciano de Godoi, considerando que a população é conduzida pela grande maioria dos meios de comunicação e forma sua opinião à base de preconceitos, manchetes e slogans, e não à base de dados e argumentos racionais, e associa a ideia de governo sempre à ideia de corrupção, a ideia de tributo sempre à ideia de roubo e desperdício, uma proposta de democratização das finanças públicas somente será possível se, pouco a pouco, a população for tomando consciência de dados, números, relações, causas e efeitos, que devem ser divulgados, analisados e discutidos.¹¹⁹ A função educativa dos Parlamentos já foi reconhecida e produziu resultados frutíferos em algumas matérias, como o Direito do Consumidor. Há um grande espaço ainda para ser preenchido de forma a fomentar a cidadania fiscal e a preparação política dos próprios parlamentares, papel que algumas escolas instaladas no Legislativo já têm desenvolvido.¹²⁰

A democracia é um regime procedimental e em construção, sujeito a marchas e contramarchas, avanços e retrocessos. Por isso, ela não garante resultados por si só, mas mediante múltiplas experiências, de acertos e erros. A tendencial complexidade da lei tributária e o discurso demagógico e libertário só tendem a afastar o cidadão do seu dever fundamental de pagar tributos e de participar da construção desse sistema. O combate da segregação gerada pela especialização e pelo uso da linguagem técnica, a preocupação com a educação fiscal e com a oferta de informação de qualidade, é que permitirão, ao fim e ao cabo, a aproximação e a interação dos cidadãos entre si e com o poder público, gerando maior engajamento no debate político e viabilizando a justiça fiscal.

1.6. O hiperpresidencialismo nacional e o ultrapresidencialismo estadual e municipal

Há um consenso de que, ao menos na América Latina, o Poder Executivo tem predominância sobre o Parlamento, daí ter se tornado corrente o uso do termo

de investimento e capital global e, num segundo momento, o incremento das receitas públicas. Questões mais urgentes, como a eliminação da pobreza e da miséria, a redução das desigualdades, a garantia de representatividade, autonomia e voz à multidão de pessoas excluídas de direitos e liberdades elementares e prejudicados em sua dignidade, raras vezes conseguiram espaço.” (MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *op. cit.*, p. 357).

¹¹⁸ FRASER, Nancy. “Reframing justice in a globalizing word”. In: FRASER, Nancy. *Fortunes of feminism: from state-managed capitalism to neoliberal crisis*. Londres: Verso, 2013, p. 189-208, p. 189.

¹¹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. *op. cit.*, p. 9-10.

¹²⁰ “[O] que se pode fazer é resgatar o papel da formação política dos parlamentares eleitos, seja por intermédio de uma Escola de formação política e retórica ou ao menos de cursos para os parlamentares recém-eleitos poderem se familiarizar minimamente com as rotinas legislativas. [...] A educação cidadã e parlamentar, portanto, com a formação de agentes políticos capazes de detectar as falácias e os mau argumentos, seria a proposta mais importante”. (NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 537).

“hiperpresidencialismo”, partindo das lições de Carlos Santiago Nino.¹²¹ A experiência mostra que o Executivo brasileiro é institucionalmente forte, havendo um desequilíbrio do sistema de freios e contrapesos, de forma que o presidente concentra amplos poderes de decisão. Fernando Limongi e Argelina Figueiredo explicam que a CRFB/88 concedeu ao Executivo a prerrogativa exclusiva de propor alterações do *status quo* legal nas principais matérias, como taxação, orçamentação e alteração da burocracia, e, além disso, nos casos em que ele não tem poder exclusivo, não fica impedido de iniciar legislação. Mesmo nestes casos de iniciativa concorrente, o Executivo é dotado de vantagens adicionais, dadas pela urgência constitucional e o poder de decreto, exercido pelas medidas provisórias.¹²²

Roberto Gargarella expõe os motivos pelos quais o sistema presidencialista assumiu contornos peculiares na América Latina, afastando-se do modelo norte-americano, que possui um Congresso atuante e vigoroso, capaz, em princípio, de frear a força do Poder Executivo.¹²³ Segundo o autor, a gênese da organização política predominante no ambiente latino-americano se deu a partir de um pacto liberal-conservador, mediante o qual se estabeleceu o presidencialismo, proveniente dos liberais – que defendiam um sistema de freios e contrapesos aos moldes do norte-americano –, ao mesmo tempo em que se estabeleceu uma grande concentração de poder no chefe do Poder Executivo, proveniente dos conservadores, de viés monarquista.¹²⁴

Ao concentrar o poder em um único ator político, o hiperpresidencialismo obsta o avanço e o amadurecimento da democracia e do sistema político. O protagonismo exacerbado do Poder Executivo impede o desenvolvimento das demais instituições, o que se reflete na instabilidade política e social que permeia os países da América Latina. O mesmo se dá nos entes subnacionais. As normas constitucionais e o modelo de federalismo adotado no país reproduzem a organização político-administrativa da União nos Estados e Municípios, também impondo o permanente desafio da governabilidade. Assim, o sistema de governo presidencialista, adotado no nível federal, igualmente rege os governos subnacionais, com algumas diferenças, como é o caso do Poder Legislativo, que não é bicameral. Esse contexto institucional relativamente distinto e a peculiaridade da formação de coalizões governativas fez

¹²¹ NINO, Carlos Santiago. *Fundamentos de derecho constitucional: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 1992.

¹²² FIGUEIREDO, A. C.; LIMONGI, F. Modelos de Legislativo: o Legislativo Brasileiro em Perspectiva Comparada. *Revista Plenarium – Câmara dos Deputados*, v. 1, 2004, p. 52-53.

¹²³ Mesmo nos EUA, não se pode negar ter havido diversos sinais de concentração de poderes no Poder Executivo, como se dá no recorrente uso dos “signing statements” (Cf. MONTEIRO, Jorge Vianna. *Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007, p. 63).

¹²⁴ GARGARELLA, Roberto. *La sala de máquinas de la Constitución. Dos siglos de constitucionalismo en América Latina (1810-2010)*. Buenos Aires: Katz, 2014, p. 49-50.

com que, nos Estados, exista mais que um hiperpresidencialismo, mas um ultrapresidencialismo.¹²⁵

Fernando Abrucio¹²⁶ vislumbra, na esfera estadual, um presidencialismo sem *checks and balances*, o que dá aos governadores um enorme poder, deixando as Assembleias Legislativas sob seu controle, na medida em que detém a maioria absoluta dos parlamentares. O autor aponta quatro razões para a hipertrofia mais acentuada dos Executivos estaduais, a saber: (a) a ausência de uma opinião pública que debata e fiscalize constantemente a política estadual e as ações dos governadores; (b) os governadores têm um grande poder sobre as bases municipais dos deputados estaduais, uma vez que os municípios dependem financeiramente de outras esferas de governo, pois não podem se autossustentar; (c) os governadores possuem grande margem de manobra para definir a distribuição dos cargos dentro da administração pública, numa situação mais confortável que a enfrentada pelo Governo Federal; (d) finalmente, os governadores geralmente neutralizam as instituições incumbidas de fiscalizá-los, como o Tribunal de Contas do Estado e o Ministério Público, tornando-as pouco independentes em relação ao Executivo, em razão do processo de escolha dos Conselheiros dos TCEs e do Procurador-Geral do Ministério Público de cada estado.

Em relação ao primeiro ponto, acerca do desinteresse do cidadão pela política estadual, o que contribui para sobrecarregar a força do Executivo nos Estados, Abrucio aponta três razões: (i) os estados possuem pouquíssimas competências materiais e legislativas próprias, tornando difícil para o cidadão enxergar onde se situam as ações específicas dos governos estaduais. Isso não se dá nos municípios, principalmente nos médios e nos grandes,¹²⁷ onde a

¹²⁵ O termo “ultrapresidencialismo estadual” foi cunhado por Abrucio, para caracterizar os sistemas políticos subnacionais. Com efeito, a taxa de sucesso legislativo dos governadores é bem maior do que a de presidentes e vem com menores custos de gerência da coalizão. A título comparativo, tem-se que 87,6% dos projetos enviados pelos governadores (entre 1999 e 2006) são transformados em lei, contra 75,1% para os presidentes (entre 1988 e 2007). Ademais, os deputados estaduais transformam suas propostas em leis em proporção menor que os parlamentares federais: 43,3% de seus projetos são aprovados no parlamento e sancionados pelo governador. (Cf. TOMIO, Fabrício Ricardo de Limas; RICCI, Paolo. O governo estadual na experiência política brasileira: os desempenhos legislativos das assembleias estaduais. *Revista de Sociologia e Política*, v. 20, n° 41, 2012, p. 193-217). Para uma pesquisa mais recente comprovando o ultrapresidencialismo estadual, vide: SANDES-FREITAS, Vitor Eduardo Veras de; MASSONETO, Ana Paula. (Ultra)presidencialismo de coalizão estadual: uma análise a partir dos casos de São Paulo e do Piauí (1995-2010). *Cadernos Adenauer XVIII*, n° 2, *Poder Legislativo sob múltiplos olhares*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, julho de 2017, p. 119-142).

¹²⁶ ABRUCIO, Fernando Luiz. “Os barões da federação”. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, n° 33, São Paulo: agosto de 1994, p. 165-183. Ver especialmente a partir da p. 173. O autor demonstra que as Assembleias estaduais são instituições frágeis e dominadas pelo Poder Executivo. Dessa forma, os governadores são os atores centrais do processo político e estabelecem um verdadeiro “pacto homologatório” com o Legislativo, aprovando de forma fácil as iniciativas do Executivo, sendo que os parlamentares são beneficiados por políticas clientelistas. D’outra margem, os parlamentares não participam e não se responsabilizam pelas políticas públicas do governo. Para chegar a tal conclusão, Abrucio se debruçou sobre as relações entre os poderes em catorze estados e no Distrito Federal, no período de 1991 a 1994, focando sua pesquisa no processo decisório e na efetividade dos mecanismos de controle do Poder Público. (cf. ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Depto de Ciência Política-USP/Hucitec, 1998).

¹²⁷ Há uma hipertrofia do Poder Executivo Municipal nas cidades de pequeno e médio porte, existindo também um ultrapresidencialismo municipal. Todavia, nas capitais e grandes cidades, “o presidencialismo municipal situa-se a meio caminho entre seus congêneres nacional e estadual. Se, por um lado, não há o Ultrapresidencialismo, por outro, também não se configura uma situação na qual o parlamento tenha um grande poder de veto, tal qual o Congresso Nacional”. (COUTO, Cláudio Gonçalves; ABRUCIO, Fernando Luiz. Governando a Cidade? A força e a fraqueza da Câmara Municipal. *Revista São Paulo*

população sente-se mais atingida pelo poder público, seja na prestação de serviços públicos, seja na interferência que determinadas leis municipais, como a lei de zoneamento, têm na vida dos cidadãos. O Governo Federal, por sua vez, através das políticas macroeconômicas de combate à inflação, é cobrado pela eficácia ou não de suas medidas, o que o torna muito visível à opinião pública; (ii) a apatia da opinião pública com relação à política estadual ocorre também porque os governadores e seus principais aliados detêm o controle direto de vários órgãos de comunicação, dificultando a existência de uma imprensa fiscalizadora dos atos dos Executivos estaduais; (iii) a divisão da competência dos tributos entre os entes políticos, que deixou para os Municípios (IPTU) e para a União (Imposto de Renda), impostos que são mais perceptíveis para os cidadãos; diferentemente do ICMS, principal imposto de competência estadual, que, por ser indireto, faz com que os cidadãos tenham um grau muito pequeno de percepção do valor e do nível de governo cobrador deste tipo de imposto.¹²⁸

Essa correlação entre o ultrapresidencialismo estadual e a dificuldade da opinião pública em perceber o impacto do mais potente imposto do país – com repercussão indireta no consumidor final – faz com que as regras tributárias do ICMS sejam absolutamente governamentalizadoras, outorgando muitos poderes aos chefes do Executivo estadual. O PLT benéfico tornou o ICMS um verdadeiro “imposto dos Executivos”, conforme se demonstrará adiante. Incumbe mencionar que o embrião da guerra fiscal predatória que se estabeleceu no país foi a concessão de benefícios fiscais sem o aval do Confaz e o pior: sem a aprovação dos representantes do povo nos Parlamentos estaduais.

Seguindo o mesmo raciocínio, há evidências que existe um ultrapresidencialismo municipal, embora haja uma certa variação da força do Poder Executivo de acordo com o porte dos municípios. Nas grandes cidades, o Poder Executivo tem menos controle sobre o Poder Legislativo, mas, ainda sim, fica evidenciado um alto grau de aprovação das proposições de iniciativa do primeiro, demonstrando a sua força para impor suas vontades.¹²⁹ De fato, no

em Perspectiva, p. 57-65, v. 9, nº 2, São Paulo: Fundação Seade, 1995, p. 59). Os autores demonstram não consolidar um ultrapresidencialismo nas capitais e grandes cidades por três motivos, quais sejam: (i) há maior complexidade social, o que aumenta os conflitos em função de diferentes interesses capazes de articular com mais autonomia perante o Poder Público; (ii) a visibilidade das políticas municipais junto aos cidadãos é maior do que a dos Estados, uma vez que as competências dos municípios são mais claras e tangíveis para a população, sendo certo que há uma maior proximidade entre governo e população e a possibilidade de a câmara atender as demandas; (iii) os vereadores não contam com concorrentes para destinar os recursos, como acontece em nível estadual, pois a sua atuação é restrita perante o prefeito (cenário “oligopólico”) e não têm outras lideranças políticas para pressioná-los. Dessa forma, as Câmaras Municipais nos grandes centros chegam a ter mais força que as Assembleias Legislativas.

¹²⁸ ABRUCIO, Fernando Luiz. *op. cit.*, p. 173-176.

¹²⁹ SILVA, Edmilson Aparecido da. *A relação Executivo-Legislativo no plano municipal: uma comparação entre Londrina e Maringá (2013-2016)*. Tese (Doutorado em Administração). Fundação Getúlio Vargas. Orientador: Cláudio Couto. São Paulo: 2017. Segundo o autor, “os percentuais de aprovação dessas proposições são elevados. Na cidade de Londrina esse percentual chegou a 96,49% e na cidade Maringá a aprovação dessas proposições foi mais alto ainda, alcançando 99,10%. É com base nesses resultados que se pode concluir que ao votar essas proposições do Poder Executivo fique caracterizado o Ultrapresidencialismo Municipal, pois esses resultados mostram haver nos relacionamentos entre esses poderes estudados o

âmbito do PLT municipal há inúmeros exemplos a comprovar o fortíssimo predomínio do Governo, que chega a aprovar o que bem quer, sendo corriqueira a instituição de tributos inconstitucionais sem qualquer custo político.¹³⁰

1.7. O hiperpresidencialismo e a lei tributária tipológica, delegante e autorizativa

A governamentalização do poder de decisão em matéria tributária e a fragilização e pouca participação do Parlamento na produção das leis resultou, de um lado, um sistema centralizador/arrecadador e, de outro, um sistema tendencialmente antifederativo (como se verá mais à frente). A título de amostragem, serão mencionados alguns casos em que a influência do Poder Executivo no PLT restou muito evidente e conduziu a um resultado satisfatório para as pretensões governamentais.

1.7.1. Impostos extrafiscais para fins arrecadatários

O princípio da legalidade tributária, previsto no inciso I do art. 150 da CRFB/88, tem por fundamento a ideia do *nullum tributum sine lege* (não há tributo sem lei), impedindo a criação ou a majoração de tributo sem lei. No Brasil, desde a Constituição de 1891, já há a previsão do princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 30). É interessante notar que mesmo Carta outorgada em 1824, em seu art. 36, § 1º, disciplinava a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos.

A lógica por detrás da legalidade é o consentimento à tributação, isto é, o próprio cidadão, por intermédio de seus representantes nas casas legislativas, determinará se quer pagar (autotributação) e o *quantum* que almeja pagar. Esse princípio da reserva de lei tem, portanto, uma dupla finalidade: (i) garante o respeito ao denominado princípio da autoimposição, de forma que os cidadãos paguem mais tributos que aqueles com os quais tenham aquiescido seus legítimos representantes; e (ii) garante o direito à propriedade. Fica, portanto, proibida a criação ou aumento de tributo por meros atos do Poder Executivo, como decretos, portarias, resoluções, etc.

Pacto Homologatório, ou seja, por uma troca de benefícios financeiros, políticos e outros, a maioria dos membros do Poder Legislativo homologam as iniciativas legislativas do Poder Executivo.” (p. 130-131).

¹³⁰ Por exemplo, no ano de 2016, após o reconhecimento da inconstitucionalidade da Taxa de Preservação Ambiental do Município de Cairu/BA (“taxa de turismo” de Morro de São Paulo) pelo TJBA (ADI nº 0001946-07.2014.8.05.0000, Tribunal Pleno, Relatora Des. Ivete Caldas), o Prefeito encaminhou à Câmara Municipal proposta criando nova taxa (“Tarifa por Uso do Patrimônio do Arquipélago”) que foi facilmente aprovada, com quórum qualificado (LC municipal nº 515, de 2017). Um outro bom exemplo se deu no Município Alfenas/MG: em 2020, em um PLT que durou apenas alguns minutos, a Câmara Municipal aprovou o projeto de lei nº 18/2020, iniciado pelo prefeito, objetivando criar uma espécie de tributo sobre o faturamento de farmácias e supermercados para enfrentamento da pandemia do coronavírus. Em regime de urgência e dispensados os interstícios regimentais, após terem sido proferidos pareceres meramente orais pelos integrantes das comissões permanentes, a proposta foi aprovada em plenário pela maioria dos vereadores, originando a Lei Municipal nº 4.951, de 02 de abril de 2020.

Todavia, a própria CRFB/88 previu, no § 1º do art. 153, a faculdade de o Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar alíquotas de impostos de caráter extrafiscal, são eles: a) importação de produtos estrangeiros – II; b) exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados – IE; c) produtos industrializados – IPI; e d) operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF. Note-se que os Tribunais admitiram que a alteração das alíquotas dos mencionados impostos pudesse ser feita por portarias¹³¹ e resoluções,¹³² além de decretos. Dizer que tais impostos têm caráter extrafiscal, significa que possuem função regulatória – e não meramente arrecadatória –, o que justificaria a flexibilidade de alíquotas.

Infelizmente, verifica-se que o Poder Executivo federal tem feito um uso deturpado da faculdade de majorar as alíquotas de tais impostos,¹³³ utilizando-os com o objetivo de aumentar a arrecadação, abusando do resíduo tipológico admitido constitucionalmente.¹³⁴ A mitigação do princípio da reserva legal somente se justificaria em virtude do caráter extrafiscal do imposto.¹³⁵ O seu desvirtuamento, mediante utilização com fins arrecadatórios, implica claro desvio de finalidade. A excepcionalidade constitucional à legalidade tributária – como exceção que é – mereceria interpretação restritiva, segundo os cânones da hermenêutica e só tem lugar em face do uso extrafiscal do tributo, determinando, em casos tais, a necessidade de sua aprovação mediante lei formal.

O Parlamento poderia, diante dessas situações, para evitar o abuso do Executivo e a prolação de uma decisão político-tributária sem o respaldo do Poder Legislativo, aprovar um decreto legislativo para sustar tais majorações indevidas. A medida de sustar a eficácia de ato normativo do Executivo que exorbita do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa foi uma importante novidade da CRFB/1988¹³⁶ em especial para aumentar o

¹³¹ STJ, REsp 1.123.249/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 02/12/2009.

¹³² STF, RE 570.680, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, DJe 04/12/2009.

¹³³ Para ajustar o orçamento com a perda de aproximadamente R\$ 40 bilhões que eram arrecadados com a cobrança da CPMF, extinta em 2008, entre outras medidas, o governo federal aumentou a alíquota do IOF em 0,38% – a mesma alíquota da extinta contribuição (Decreto nº 6.339, de 2008), o que foi confirmado pelo então Ministro da Fazenda. (“Governo aumenta impostos e corta gastos com fim da CPMF”. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-jan-02/governo_aumenta_impostos_corta_gastos_fim_cpmf. Acesso: 11/5/2020).

¹³⁴ “A graduabilidade e a flexibilidade são restritas ao interior de certas espécies tributárias – imposto sobre a importação, a exportação, a produção industrial, os transportes, a guerra e certas contribuições – com relação às quais o Poder Executivo pode alterar [...] a alíquota. A lei só fixa os limites dentro dos quais será exercida a discricionariedade administrativa. A política aduaneira e econômico-financeira do governo são critérios a partir dos quais se graduam tais tributos, segundo um “tanto mais... quanto mais” (que subentende um “tanto menos... quanto menos, ou um “tanto mais... quanto menos”). A norma constitucional admite, dessa forma, que a lei estructure certos tributos de forma flexível. Infiltra-se nessas estruturas a possibilidade de graduação por comparação ou proporção (direta ou inversa).” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte: v. 31, p. 213-260, 1987/88, p. 260).

¹³⁵ No caso emblemático da extinção da CPMF e o conseqüente aumento do IOF, nota-se que o Poder Executivo não se preocupou atribuir efeito extrafiscal à medida, ao revés, a intenção foi declarada de forma expressa à imprensa de reposição de caixa. Alegando a inconstitucionalidade dos decretos, em 07/01/2008, o DEM ingressou no STF com a ADI nº 4.002/DF. Todavia, como a norma impugnada acabou sendo alterada, a Corte Maior entendeu que a ação perdeu o objeto.

¹³⁶ O art. 49, inciso V, da CRFB/88 atribuiu exclusivamente ao Congresso Nacional a competência de “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa”. Trata-se de relevante

papel de controle do Parlamento, mas ainda não surtiu efeitos, sendo pouco utilizado,¹³⁷ nunca sobre temas tributários.¹³⁸

O predomínio e a força do Executivo federal no âmbito do PLT – não só força política, mas técnica – inviabilizam por completo a função do controle das alterações dos tributos extrafiscais. Como asseverou Navarro Coêlho¹³⁹ ao examinar essa permissão constitucional, o princípio da legalidade ficaria totalmente a salvo apenas nos regimes parlamentares, em que o Parlamento governa através do gabinete. No presidencialismo, afigura-se-ia demasiada a licença concedida ao Executivo pela CRFB/88, quando muito, admitida no II e no IE. Nos demais casos, o Congresso Nacional acabou por abdicar de tarefas que lhe são caras, deixando os contribuintes entregues às improvisações do Executivo.

1.7.2. Abuso das Medidas Provisórias em matéria tributária

Instituída como sucedâneo do extinto Decreto-Lei¹⁴⁰ – marcado como instrumento do regime autoritário anterior – a medida provisória surgiu com a CRFB/88 (art. 62) como um instrumento normativo editado pelo presidente da República, com força de lei, “em caso de relevância e urgência”. Embora tenha sofrido inúmeras críticas,¹⁴¹ a possibilidade da edição de medida provisória para criar ou majorar tributos, foi admitida pelo STF, desde que o tributo não se submeta à reserva de lei complementar. A EC nº 32/2001 deu respaldo constitucional à questão ao modificar o referido art. 62, inserindo, no § 2º, a expressa previsão de cabimento da medida para instituir ou majorar impostos.

Note-se que, antes da EC nº 32/2001, não havia vedação à edição de medida provisória acerca de qualquer matéria. Após a alteração constitucional, alguns temas, como os referentes a Direito Penal e Processo Penal (art. 62, §1º, I, “b”) foram expressamente excluídos da

atribuição de controle, cujo exercício efetivo é esteio não só do princípio da legalidade, mas também dos valores da participação dos cidadãos nos rumos políticos do País.

¹³⁷ Há apenas projetos de decretos legislativos, como o nº 732, de 2017. O projeto de decreto legislativo nº 353/16, do deputado Luiz Carlos Hauly, objetivava sustar os efeitos do Decreto nº 8.731/16, que aumentou as alíquotas do IOF. Segundo o autor, “diante da natureza extrafiscal do tributo, o IOF não pode ser alterado de forma indiscriminada, devendo qualquer mudança ser feita de forma fundamentada. E, ausente a fundamentação do Poder Executivo para majorar tal tributo, a medida apresenta vício de inconstitucionalidade”.

¹³⁸ Apenas três atos normativos do Poder Executivo foram sustados pela Assembleia e, no âmbito federal, apenas quatro atos normativos foram sustados pelo Congresso Nacional, nenhum sobre temas tributários.

¹³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 149.

¹⁴⁰ Para críticas quanto ao uso do Decreto-Lei em matéria tributária, vide ATALIBA, Geraldo. Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária. *Revista de informação legislativa*, v. 15, nº 60, out./dez. 1978. O autor conclui pela “visceral e irremediável inconstitucionalidade de todos os decretos-leis que criam ou aumentam tributos” (p. 30).

¹⁴¹ Cfr. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 146-152. Para a autora, o valor-raiz do princípio da legalidade é obrigatório (o tributo deve ser criado ou majorado por meio de lei) ou, ainda, proibido (é proibida a modificação ou majoração de tributo por instrumento diverso de lei). O valor implícito é a segurança jurídica: somente haverá aumento ou criação de exações tributárias mediante lei, instrumento resultante de deliberação no Poder Legislativo. Assim, “afirmar a possibilidade de as medidas provisórias instituírem tributos representa negativa ao valor implícito a esta norma, qual seja, a segurança jurídica, e, assim, rechaço à consciência histórica” (p. 152).

possibilidade de serem editados pelo referido instrumento, o que levou Misabel Derzi a afirmar que os penalistas têm mais consciência da segurança e anterioridade do que os tributaristas.¹⁴² De fato, a partir do exame do trâmite da PEC nº 1, de 1995 (que era de autoria um senador), que originou a mencionada alteração constitucional, percebe-se que tais vedações não constavam da proposta original, tendo sido incluídas no curso do processo legislativo, provavelmente com a intervenção do Poder Executivo,¹⁴³ que garantiu a possibilidade do uso da medida provisória para alterações da legislação tributária.¹⁴⁴

Ainda assim, mesmo diante do novo regime constitucional, parte da doutrina insiste que nada justifica a edição de medidas provisórias para criar ou majorar tributos. Realmente, considerando que o sistema tributário deve ser transparente e previsível, garantindo-se o direito dos contribuintes se planejarem, não faz sentido em se valer do instrumento e alegar a configuração de urgência e relevância em matéria tributária. O planejamento público e as leis orçamentárias anuais, que devem obedecer às diretrizes da LDO, deveriam obstar a arguição de necessidades supostamente inafastáveis para justificar a instituição de tributos por meio desse mecanismo legislativo excepcional.

O (ab)uso das medidas provisórias para criação e majoração de tributos ficou evidente na medida em que os conceitos abertos de “urgência e relevância” não foram suficientes para limitar o exercício legiferante dos presidentes. Deve-se consignar que essa utilização abusiva deveu-se também à inércia do Congresso Nacional, que, num primeiro momento, deixava de deliberar sobre as medidas editadas com a celeridade exigida, e, atualmente, se esquivava de uma análise pormenorizada da urgência, aspecto esse impactado pelo flexível entendimento dos tribunais. As medidas provisórias versando sobre tributos contribuíram para a retirada do Parlamento de uma participação efetiva na produção legislativo-tributária e, sobretudo, serviram de instrumento para que o Poder Executivo contornasse o caráter dialógico do PLT federal.

¹⁴² DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 114.

¹⁴³ Na discussão da emenda aglutinativa substitutiva à PEC (que na Câmara adquiriu o nº 472/1997), em primeiro turno, o então deputado relator Aloysio Nunes (que pouco tempo depois assumiu o cargo de Ministro Secretário-Geral da PR) proferiu parecer aduzindo que “a proposta que vamos votar nesta tarde é o resultado do aprendizado com experiência onde não havia limites materiais. Estamos nessa emenda aglutinativa de autoria dos Líderes traçando limites materiais claros, elencando conjunto de temas insuscetíveis de tratamento por medida provisória, pela sua nobreza e relevância política, temas como cidadania, direito eleitoral, direito político, orçamento público, diretrizes orçamentárias, direito penal, direito processual penal, direito processual civil, nada disso poderá mais ser objeto de medida provisória.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. *Diário da Câmara dos Deputados*. Publicado em 20 de maio de 1999, p. 22.493).

¹⁴⁴ Chegou-se a defender, no curso do trâmite da PEC, o ponto de vista segundo o qual a boa técnica legislativa recomendaria que a regra determinasse a matéria que pudesse ser objeto de medida provisória e não aquela que lhe seria vedada. A matéria tributária estaria inclusa na possibilidade, juntamente como temas como segurança nacional, dívida pública, sistema monetário e cambial, entre outras. (BRASIL. Câmara dos Deputados. *Diário da Câmara dos Deputados*. Publicado em 21 de junho de 2001, p. 30.153).

Misabel Derzi, que considera que o processo legislativo desencadeado pelas medidas provisórias não se compatibiliza com o Direito Tributário, ramo em que a segurança jurídica é reforçada, critica o fato de que essa questão não foi amplamente discutida nos Tribunais como deveria e que os advogados deveriam ter levantado de imediato o problema. A autora lembra a tradição ditatorial que levou à edição, quase que exclusiva, de decretos-leis na regulação dos impostos federais, o que acabou por provocar a inércia de juristas sobre o tema.¹⁴⁵ Comunga-se inteiramente da visão da autora, que não deixa de se aplicar a todo o PLT, de forma que os juristas não podem se conformar com o amplo predomínio governamental na produção da lei tributária nacional.¹⁴⁶

Para demonstrar a conexão entre tais tópicos, vale pontuar que, fazendo uso da Medida Provisória nº 2.015, de 2000, posteriormente convertida na Lei nº 9.960, de 2000, o Governo federal instituiu uma taxa de fiscalização ambiental, estabelecendo como sujeitos passivos “as pessoas físicas e jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais”. A lei não enumerava as atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, se valendo do tipo “poluidor”, sem notas rígidas,¹⁴⁷ aberto a diversas interpretações, graduações,¹⁴⁸ razão pela qual o STF declarou o dispositivo inconstitucional.¹⁴⁹

1.7.3. *Leis Delegantes e Autorizativas*

O ordenamento tributário possui diversas normas que delegam poderes ao Poder Executivo em matéria legislativa, muitas delas em razão do modo de raciocinar “tipificante” e

¹⁴⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2010, p. 114.

¹⁴⁶ Ruy Barbosa Nogueira também criticava os decretos-leis versando sobre matéria tributária, eis que projetados unilateralmente, “ou pior ainda, ‘intramuros’, no Ministério da Fazenda” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *O novo Código Tributário da Alemanha: como se deve legislar*. São Paulo: LTr, Sup. Trib. n. 96, 1979, p. 84).

¹⁴⁷ Sergio André Rocha reconhece que “a adoção de tipos nas normas fiscais é certamente um mecanismo de mitigação da noção tradicional da legalidade tributária, na medida em que a abertura do tipo legal certamente põe em xeque as noções de legalidade estrita e tipicidade cerrada conforme sustentadas normalmente pela doutrina tributária.” (ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 252).

¹⁴⁸ Como ensina Derzi, tecnicamente, há alguns critérios para distinguir o tipo do conceito. Prevalecerá a tendência classificatória se (i) as características da descrição se tomam irrenunciáveis, fixas ou não graduáveis; (ii) o intérprete se coloca diante da alternativa excludente ou... ou (ou se está diante do conceito do objeto que contém as características do conceito abstrato e, por isso, nele se subsume ou não); (iii) os objetos descritos são legalmente classificados em numeração exaustiva e (iv) o Direito inadmita efeitos às formas mistas, novas ou transitivas, intermediárias entre os modelos legais que se fecham em rígidas espécies. (DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 1987/88, p. 258).

¹⁴⁹ Apontam André Mendes Moreira e Jamir Ribeiro que, no julgamento da ADI nº 2.178, o STF não permitiu a aplicação do modo tipológico de raciocinar para fins de tributação, o que levou, posteriormente o legislador a fechar operacionalmente o conceito através da criação de uma lista taxativa de atividades no caso do poluidor-pagador no anexo da Lei nº 10.165/2000. (MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. “A metodologia do Direito Tributário e o raciocínio conceitual como premissas para garantia da segurança jurídica”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de (Coord.). *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 56).

objetivando a aplicação da lei em massa.¹⁵⁰ Além das exceções vistas acima, há também exceção da legalidade estrita para “redução e restabelecimento de alíquotas” prevista no art. 177, § 4º, I, “b”, da CRFB/88, que trata da CIDE relativa a combustíveis, bem como aquela referente ao ICMS-Combustíveis, em que a alíquota pode ser alterada por convênio do Confaz (art. 155, § 4º, IV, “c” e § 5º). O CTN admite, por exemplo, que ato do Poder Executivo atualize o valor de tributo, não considerando majoração a mera atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (art. 97, § 2º).

Há dispositivos do CTN que já foram criticados por dispor sobre delegações não mais toleráveis pela CRFB/88. É o caso do art. 172, quando diz que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo a algumas condicionantes como a situação econômica do sujeito passivo ou a diminuta importância do crédito tributário. Misabel Derzi¹⁵¹ ensina que, diante da norma do art. 150, § 6º, da CRFB/88, a lei não pode mais autorizar a autoridade administrativa a conceder remissão de forma indeterminada e discricionária, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance.

No âmbito da legislação ordinária existem inúmeros casos de delegações e autorizações legislativas que também são questionáveis juridicamente e que servem para demonstrar os efeitos de um sistema hiperpresidencialista no sistema tributário. A execução simplificada da lei tributária e a praticidade, que se justificam na supercomplexidade e adaptabilidade da lei tributária às mutações sociais, devem ser excepcionais, pois tendem à inconstitucionalidade, ao mitigar a divisão de poderes e indelegabilidade de funções.¹⁵² Para demonstrar o poder desmesurado que se encontra nas mãos do Governo e o abuso da delegabilidade, muito comum no PLT, como se verá oportunamente, observe-se o seguinte exemplo.

O Decreto federal nº 9.101, de 2017, que aumentou as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação e a comercialização de combustíveis,

¹⁵⁰ “[O] chamado modo de raciocinar ‘tipificante’ não cria tipos propriamente ditos como ordens de estrutura flexível e aberta. A inadequação do nome se deve ao fato de que a Administração procura lançar o tributo, segundo o padrão médio social, partindo de uma abstração generalizante, mas fecha-o através de quantificação que despreza as diferenças individuais, as exceções, os casos-limites. Destaque-se que, embora a praticabilidade esteja difusa em todo o ordenamento, ela afeta especialmente ao Poder Executivo quando lhe competir executar, de ofício, a lei em massa. As necessidades de simplificação, comodidade e economicidade, que são meros aspectos da praticabilidade, levam à formação (constante de regulamentos e outras orientações e prescrições administrativas) de abstrações generalizantes, que podem ser tipos ou conceitos. Esses tipos ou conceitos assumem, tecnicamente, o papel de presunções, cuja legitimidade ou mesmo constitucionalidade é discutível. Fartos exemplos desse fenômeno temos no Direito Tributário, com as tabelas ou pautas de valores, fixadas pelo Poder Executivo, que estabelecem o valor tributável, com base no preço médio ou valor médio de mercado.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 1987/88, p. 254-255). Outros exemplos: lançamento por estimativa, substituição tributária “para frente”, retenções na fonte do imposto de renda (supõe um fato gerador futuro, admitindo a restituição caso não se confirme), etc.

¹⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2010, p. 148.

¹⁵² DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2007, p. 326 e ss.

passou a vigorar de imediato, gerando intenso questionamento quanto ao cumprimento dos princípios da legalidade e da anterioridade. Ocorre que, na realidade, o Poder Executivo não “aumentou” as contribuições, mas “restabeleceu” as alíquotas previstas em lei, como estava autorizado pelas leis instituidoras dos referidos tributos (o § 5º do art. 23 da Lei 10.865/2004 e o § 8º do art. 5º da Lei 9.718/1998 haviam autorizado o Poder Executivo “a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas”, “as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos”). Ou seja, autorizado pelas leis, o Poder Executivo havia fixado reduções de contribuições e, da mesma forma, baseado na mesma autorização legislativa, deixou de prever as reduções de alíquota como havia feito, ocasionando a questionada “majoração”.

Leis autorizativas ou delegantes cujos projetos foram de iniciativa do Poder Executivo¹⁵³ – inconstitucionais, porque violam a separação dos poderes, e ilegais, por não veicularem normas, mas faculdades – subsistem aos montes, em todas as esferas federativas,¹⁵⁴ e demonstram cabalmente como a força do Governo tende à produção de leis flexíveis, a partir do seu predomínio no PLT. Esse assunto será mais bem trabalhado em capítulo específico. É certo que a flexibilidade permite a rápida ação do Poder Executivo na busca de uma tributação mais justa e isonômica. Contudo, as autorizações legislativas acabaram servindo para recomposição do caixa do Tesouro em tempos de crise fiscal. A regra tributária deveria privilegiar mais a segurança e previsibilidade, pressupondo que o legislador, num PLT democrático, tenha sopesado todos os valores para decidir se o fato é tributável ou não.

Alerte-se, ainda, que o uso de leis autorizativas demonstra a falta de compromisso dos legisladores com o papel que cumprem na democracia. Tem sido relativamente comum o uso dessa estratégia por parte do legislador, de meramente “autorizar” o Poder Executivo a instituir determinado benefício fiscal, como forma de atender potencialmente sua pretensão, demonstrando à sua base eleitoral suposta instituição de incentivo em seu prol, sem que seja necessário observar os requisitos exigidos pela legislação. Com efeito, na medida em que a lei

¹⁵³ Não são raros os projetos de lei de iniciativa parlamentar que são meras autorizações para a atuação do Poder Executivo, como forma de burlar as regras constitucionais de iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo no processo legislativo. Um parlamentar não pode, por exemplo, propor a criação de algum órgão no Poder Executivo, então, ele instaura o processo legislativo “autorizando” que o Poder Executivo crie o órgão. A medida claramente viola a regra de iniciativa privativa e o princípio corolário, a separação dos poderes. O que é estranho é quando o próprio Poder Executivo propõe projetos de lei para que o Legislativo o autorize a disciplinar algo. Há casos em que são meros equívocos de técnica legislativa. Há outros em que a outorga de poder ao Executivo não se compatibiliza com o princípio da legalidade.

¹⁵⁴ Âmbito Municipal: a Lei do Município de São Miguel do Oeste, do Estado de Santa Catarina, nº 7.228, de 14/12/2015, que decorreu de projeto de lei de iniciativa do Poder Executivo, estabelece, em seu art. 1º que “fica o Chefe do Poder Executivo Municipal [...] autorizado a conceder a empresa A R PNEUS [...] o seguinte incentivo fiscal: I – isenção da Taxa de Licença para Execução de Obras e Loteamentos – TLEOL, que tenha como fato gerador o projeto de engenharia para edificação da ampliação da planta industrial; II – isenção do ISS, que tenha como fato gerador a edificação da ampliação da planta industrial a ser edificada, até o limite de R\$ 20.000,00 [...]”. Âmbito estadual: a Lei do Estado de Minas Gerais nº 15.956, de 2005, que decorreu do PL nº 1.991, de 2004, cujo autor foi o governador do Estado, autorizou, por exemplo, que o Poder Executivo reduza “para até 12% (doze por cento) a carga tributária nas operações promovidas por estabelecimento signatário de protocolo firmado com o Estado que promova exclusivamente operação de saída contratada no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing”.

somente “autoriza” o benefício, delegando o poder de exoneração ao Poder Executivo, haverá a efetiva instituição da regra quando ele assim por bem entender.

1.7.4. Leis Interpretativas

Outra situação que em que o predomínio governamental no processo legislativo reduz ainda mais o papel do legislador e acaba por prejudicar o sujeito passivo se dá no campo das chamadas “leis interpretativas”. O art. 106, inciso I, do CTN reconhece a existência de tais tipos de leis, ao dispor que, se a lei foi “expressamente interpretativa” ela pode ser aplicada retroativamente.¹⁵⁵ Embora tais modalidades de leis sejam bastante questionáveis – assim como o é a interpretação autêntica¹⁵⁶ –, chegando alguns a defender sua inexistência e inconstitucionalidade,¹⁵⁷ é fato que o CTN as admite, deixando espaço para iniciativas do Poder Executivo no intuito de fazer prevalecer uma interpretação de algum dispositivo legal no seu interesse. Aliás, isso chegou a acontecer no Brasil, quando, mediante uma lei expressamente interpretativa, o Governo federal pretendeu alterar a interpretação de uma regra há muito pacificada nos Tribunais pátrios.

A tramitação da proposição que originou a LC nº 118/2005 bem demonstra esse intento. Em 2003, o então ministro da Fazenda, Antônio Palocci Filho, submeteu ao presidente da República um PLC com o objetivo de modificar o CTN, “tornando-o permeável às inovações que possivelmente constarão da nova legislação falimentar”. O projeto, protocolado sob o nº 73/2003, propôs, então, a “interpretação” de três dispositivos do CTN que versam sobre temas polêmicos, sendo que alguns deles vinham sendo decididos pelos tribunais de forma amplamente favorável ao contribuinte.¹⁵⁸ Como se sabe, acabou vingando a alínea “b” no texto

¹⁵⁵ Entende-se que a lei “expressamente interpretativa” tem por objetivo interpretar os dispositivos dúbios ou obscuros de uma outra lei, vigente antes da ocorrência do fato gerador. Como a finalidade é apenas a de dirimir a dúvida e explicitar o sentido correto, não deveria haver inovação. Assim, diante da dúvida, agora sanada pelo próprio legislador, não se punirá aquele que se comportou de modo diverso, entre aqueles admitidos como corretos, em face do texto anterior. Para Coêlho, “a lei interpretativa (interpretação autêntica, feita pelo órgão que a gerou com ambiguidade) traduz e esclarece a lei interpretada, mas da interpretação fica excluída a aplicação de penalidade às supostas infrações dos dispositivos interpretados. Aqui, mesmo quando a lei interpretativa confirma o entendimento do Fisco e, portanto, confirma a infração praticada pelo contribuinte ao dispositivo da lei interpretada, ainda assim a penalidade é excluída. Alfim, se o próprio órgão legislativo viu-se obrigado a esclarecer o seu entendimento por reconhecer imprecisão nele, teria o contribuinte uma clarividência que o fator da norma demonstrou não ter?”. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, 2018, p. 474).

¹⁵⁶ “A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral. Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; releva-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 93-94).

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 339.

¹⁵⁸ Foram os seguintes: (a) para efeito de interpretação do art. 135, configuraria infração de lei a falta de recolhimento do tributo devido, independentemente de demonstração de dolo ou culpa, sem que haja pedido de autofalência no prazo de sessenta dias após o vencimento; (b) para efeito de interpretação do inciso I do art. 168, a extinção do crédito tributário ocorreria, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150; e (c) para efeito de interpretação dos arts. 186 a 189, considerar-se-ia integrante do crédito tributário os valores devidos pelo sujeito passivo a título de: I - tributos; II - multas decorrentes da inobservância da legislação tributária; e III - correção monetária, juros de mora e demais encargos legais.

final da LC nº 118/2005,¹⁵⁹ recebendo críticas doutrinárias e, posteriormente, foi rechaçada pelos Tribunais.

Como o projeto de autoria do Executivo foi apresentado em 30/7/2003, uma semana após o protocolo do PL nº 72/2002, de autoria parlamentar e com dispositivos legais análogos, ele acabou sendo anexado. Por isso, à primeira vista, foi um projeto de iniciativa parlamentar que originou a LC nº 118/2003. Todavia, ficou muito evidente que o Governo federal atuou no sentido de aprovar uma regra supostamente interpretativa do CTN em seu favor, isto é, nos interesses da Fazenda Pública e em detrimento da interpretação que vinha prevalecendo nos Tribunais, que admitiam o prazo de repetição de indébito de dez anos. Tal regra foi criticada e o próprio Poder Judiciário a considerou lei nova.¹⁶⁰ Para os fins da pesquisa em apreço, o mais relevante foi a constatação de houve uma iniciativa legislativa do Governo na tentativa de, mediante a produção de uma lei dita interpretativa, retroagir seus efeitos no seu interesse, isto é, governamentalizando a decisão tributária em detrimento do entendimento do próprio Poder Judiciário, além, é claro, do Poder Legislativo.

Na mesma direção, Navarro Coêlho¹⁶¹ questiona a governamentalização do Direito Tributário pelo uso das leis interpretativas e o prejuízo de tais iniciativas à democracia e à separação dos poderes, aduzindo que se abriria perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver – retroagindo seus efeitos. Para o autor, mediante leis interpretativas, o Legislativo – “a serviço do Executivo que opera com maiorias parlamentares” –, anula-se as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias dos julgados.

1.7.5. Lei “*antielisiva*”

O famigerado parágrafo único do art. 116 do CTN, que estabelece que “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”, foi acrescentado ao código por força da LC nº 104, de 2001. Referida alteração se deu por iniciativa do Poder Executivo, autor do PLC nº 77, de 1999. Na Mensagem nº 1.459/1999, o Presidente

¹⁵⁹ “Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei. Art. 4º Esta lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”.

¹⁶⁰ STF. RE 566.621 (repercussão geral), Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, julg. 04/08/2011.

¹⁶¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, 2018, p. 476.

da República encaminhou, juntamente com a proposição, a exposição de motivos do então Ministro de Estado da Fazenda, Pedro Malan, que justificou a necessidade de estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita a autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Filiando ou não à corrente que caracteriza a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, como norma geral antielisiva, tem peso as lições de Misabel Derzi¹⁶² que considera não ser compatível com a CRFB/88 a adoção de uma cláusula geral antielisiva – aquela que, embora sem prática de ato ilícito pelo contribuinte, autoriza a Administração tributária a estender a incidência da norma legal a fato/ato estranho ao gerador e praticado com vistas à economia de imposto. Essa cláusula geral acarreta necessariamente a complementação do Direito por meio de aplicação analógica e desloca a competência legislativa para o Poder Executivo. Derzi considera que não seria possível no sistema jurídico nacional a adoção de tal cláusula geral pelo legislador, em face de princípios constitucionais inerentes ao Estado de Direito, como a segurança jurídica e a legalidade rígida (a conceituação determinada e fechada), que fundamentam e enformam os direitos e as garantias fundamentais do cidadão.

Apesar de a Corte Maior ter se encaminhado no sentido que a referida norma não é antielisiva (mas antievasão),¹⁶³ a intenção do Poder Executivo ao deflagrar o PLT em questão foi cristalina: consignar, no bojo do CTN, uma cláusula geral que milita contra a legalidade rígida e a segurança jurídica, na medida em que retira do Congresso Nacional o poder de produzir as leis.¹⁶⁴ Certo é que tal medida reforçaria ainda mais o Governo, desparlamentarizando ainda mais o Direito Tributário brasileiro. O exemplo da suposta norma geral antielisiva serve apenas para demonstrar como o predomínio do Governo no PLT promoveu e ainda promove diversas alterações no sistema tributário, tornando-o mais centralizador e conferindo mais poderes ao Executivo.

1.8. Conclusões parciais

- nesse primeiro capítulo, o objetivo foi aprofundar no tema-problema da pesquisa. Conclui-se que há diversas causas que levaram a uma inexorável

¹⁶² DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Complementabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário. *op. cit.*, p. 412.

¹⁶³ Cf. ADI nº 2.446, Rel. Min. Carmén Lúcia.

¹⁶⁴ “[...] o referido dispositivo [...] despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso, aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Planejamento Tributário e a L.C. 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 125-126).

governamentalização do poder de decisão tributário, não só no Brasil como em diversas partes do mundo. Viu-se que a legiferação pelo Poder Executivo é maior no âmbito da tributação, ramo em que a linguagem técnica cria empecilhos à sua legitimação democrática;

- o PLT brasileiro é opaco e as decisões tributárias são construídas nos castelos governamentais, e, sob uma carapaça técnico-discursiva, inviabiliza a participação do povo e dos seus representantes. Verificou-se que a opacidade informativa se apresenta como uma estratégia de poder, o que impacta fortemente o Direito Tributário, de modo que o Poder Executivo logrou concentrar a tríplice função estatal, gerando riscos ao sistema. Não deveria ser assim, porquanto o Direito Tributário é um ramo que confia mais no criador do que no aplicador das normas, eis que é metodologicamente voltado para especificação conceitual, para reforçar da segurança jurídica;

- em um contexto de hiperpresidencialismo e de concentração de funções tributárias no Poder Executivo, estudou-se alguns dos efeitos no produto produzido no PLT, sendo notória a interferência governamental na elaboração das leis. Conclui-se que as normas tributárias brasileiras têm sido produzidas sem o devido respaldo democrático e têm se tornado juridicamente incompatíveis com a lógica do Direito Tributário. A governamentalização do poder de decisão em matéria tributária tem alimentado a produção de uma lei complexa, tipológica e delegante;

- e o pior: como o sistema tem alijado a participação do cidadão, privilegiando uma tributação regressiva e disfarçada, a lei tributária tem se tornado desigual e injusta. A tendencial complexidade da lei tributária e o discurso demagógico e libertário – que tem dominado o debate tributário de forma paradoxal – afasta o cidadão do seu dever fundamental de pagar tributos e de participar da construção desse sistema, apartando igualmente o representante eleito da possibilidade de intervenção em tais importantes questões;

- chegou-se assim a uma conclusão evidente: é o devido PLT que irá institucionalizar e realizar as exigências pragmático-formais de igualdade entre os participantes na formação da vontade política racional no âmbito da tributação e, ao fim e ao cabo, esse procedimento virtuoso pode fomentar a legitimação do tributo e melhores decisões, que maximizam os direitos fundamentais.

CAPÍTULO II: A NECESSIDADE DE REPARLAMENTARIZAÇÃO DA DEMOCRACIA TRIBUTÁRIA

2.1. A desparlamentarização tributária como transgressão à lógica fundacional do sistema

A CRFB/88 lança luz especial sobre a edificação do sistema tributário. Passadas mais de três décadas de sua promulgação, o projeto constituinte de democratização do processo decisório ainda convive com entraves estruturais de proporções gigantescas. A existência de um plano de abertura e pluralização do debate republicano sobre o Direito Tributário decorre não apenas da máxima geral plasmada no *caput* e no parágrafo único do art. 1º da CRFB/88, mas também – e principalmente – do rol atribuições do Poder Legislativo e do Poder Executivo, dos princípios que orientam o Sistema Tributário Nacional e as finanças públicas e da lógica fundacional que embasa as limitações constitucionais ao poder de tributar. Todavia, as instituições têm caminhado na contramão de tal perspectiva, e não é difícil perceber que, como já aludido, a tributação é mais do que nunca objeto de decisões tomadas no epicentro de um governo disfarçado de técnico.

No quadro atual, a legalidade, sob o ponto de vista formal, inegavelmente vindo sendo cumprida, já que o Parlamento delibera e aprova as normas propostas pelo Governo. Todavia, visualizando a legalidade como princípio, a baixa qualidade do debate parlamentar e a falta de interveniência popular sobre temas tão fundamentais, confirma a sua violação.¹⁶⁵ Se é certo que a noção de legalidade como o mero autoconsentimento do cidadão e como garantia individual contra tributação perdeu espaço, no Estado Democrático de Direito,¹⁶⁶ a legalidade se revela por uma dimensão plural e o seu principal fundamento passa a ser a garantia da democratização

¹⁶⁵ Na esteira das lições de Humberto Ávila a legalidade tanto pode ser vista como regra ou como princípio. Nas palavras do autor, “a relação entre as normas constitucionais e os fins e os valores para cuja realização elas servem de instrumento não está concluída antes da interpretação, nem incorporada ao próprio texto constitucional antes da interpretação. Essa relação deve ser, nos limites textuais e contextuais, coerentemente construída pelo próprio intérprete. Por isso, não é correto afirmar que um dispositivo constitucional contém ou é um princípio ou uma regra, ou que determinado dispositivo, porque formulado dessa ou daquela maneira, deve ser considerado como um princípio ou como uma regra. Como o intérprete tem a função de medir e especificar a intensidade da relação entre o dispositivo interpretado e os fins e valores que lhe são, potencial e axiologicamente, sobrejacentes, ele pode fazer a interpretação jurídica de um dispositivo hipoteticamente formulado como regra ou como princípio. [...] O dispositivo constitucional segundo o qual se houver instituição ou aumento de tributo, então a instituição ou aumento deve ser veiculado por lei, é aplicado como regra se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para a validade da criação ou aumento de tributos; da mesma forma, pode ser aplicado como princípio se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, enfocar o aspecto teleológico, e concretizá-lo como instrumento de realização do valor liberdade para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação por meio de analogia, e como meio de realização do valor segurança, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos elementos da obrigação tributária e proibir a edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados”. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros Editores, p. 41-42).

¹⁶⁶ Tathiane Piscitelli observa, com razão, que “tendo-se em vista que apenas o Poder Legislativo é competente para editar leis e que tal Poder é composto por representantes do povo, eleitos democraticamente, tem-se que a legalidade no direito tributário se coloca como um instrumento para auxiliar na efetivação do Estado Democrático de Direito e, pois, apenas tributos assim criados serão passíveis de serem exigidos legitimamente”. (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 199).

do procedimento de imposição das normas tributárias, a partir de um juízo efetuado por um órgão que, pela sua composição e funcionamento, melhor assegura a proteção dos direitos coletivos, por meio da harmonização de interesses contrapostos nessa divisão.¹⁶⁷

A expansão contemporânea das atividades do Estado, a complexificação das demandas de caráter político, econômico e social e a lentidão inerente ao processo de elaboração e aprovação das leis, a ampliação do espectro de atuação normativa do Poder Executivo na sociedade fluida, compartimentada e dinâmica do século XXI, tiveram evidentes reflexos no campo tributário. Embora ainda formalmente dependente do Parlamento, a norma tributária é hoje quase inteiramente pensada e procedimentalizada pela tecnoburocracia governamental.¹⁶⁸ Tudo isso alimenta o cenário de fechamento decisório: a lei tributária consubstancia, nesse quadro, o produto de decisões tomadas sem interveniência significativa da representação popular.

Porém, é exatamente o povo, na outra extremidade da conjuntura, que se vê atingido pela imposição. Diante de tal realidade, é possível pensar o Direito Tributário à luz das exigências de legitimidade democrática instituídas pela CRFB/88? O que significa a redução do papel desempenhado pelo Parlamento no processo de formação da decisão tributária? Qual é o verdadeiro impacto da governamentalização do poder decisório em matéria tributária para a higidez e a sustentabilidade do projeto constituinte de democracia no Brasil? Em resposta a esses questionamentos, passa-se a demonstrar que a desparlamentarização da democracia tributária implica grave transgressão à lógica fundacional do sistema tributário. O esvaziamento do papel do Poder Legislativo na (re)definição do sistema tributário brasileiro tem levado a um contexto de profunda distorção na estrutura básica da separação dos poderes, minando a legitimidade da tributação.

A dominação exercida pela referida classe técnica, que passa a impor sua vontade no campo político, vai de encontro ao projeto básico de democracia constitucional, obstando a efetiva participação dos detentores do poder. A desparlamentarização do poder de decisão em matéria tributária implica não só a despolitização da relação contribuinte-fisco, mas também a

¹⁶⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de informação legislativa*, v. 45, nº 177, p. 215-222, jan./mar. 2008, p. 220. Comunga-se com o autor quando afirma, baseado nas lições de Garcia Novoa, que a “legalidade baseada no pluralismo político extraído de um parlamento onde estejam presentes representantes de todos os segmentos da sociedade, e onde os movimentos sociais e econômicos tenham amplo espaço de atuação, é a principal arma de combate contra uma visão unívoca da realidade e negadora da ambivalência no âmbito fiscal, representada pela fixação das regras tributárias por aquele poder encarregado de arrecadar e dar destino às receitas públicas” (idem, p. 221). Cf. GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: M. Pons, 2000, p. 28.

¹⁶⁸ ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. *Revista Ciências Sociais*. Rio de Janeiro, v.12, n.1, p. 211-254, 2006, p. 219.

neutralização da possibilidade de interferência social, já que os cidadãos se tornam reféns do caráter técnico das proposições.

O predomínio do Poder Executivo na elaboração das leis tributárias distorceu o desenho constitucional e não infringe apenas a separação de poderes e a legalidade, mas diversos outros princípios constitucionais, como a própria publicidade das normas produzidas. É vital que o sistema garanta as condições básicas para a inserção do contribuinte em um ambiente de compreensão mínima das regras e de participação, mesmo indireta, na seleção das necessidades sociais, políticas e econômicas prioritárias. É difícil pensar na solução para o princípio da legalidade que ora se apresenta diante de um sistema que não é verdadeiramente e materialmente público.

2.2. A inconstitucionalidade da desparlamentarização: da publicidade à legalidade

O diagnóstico anteriormente apresentado ilumina o déficit democrático dos processos pelos quais as decisões tributárias têm sido tomadas no Brasil. A compreensão desse déficit exige, contudo, que se explicitem duas premissas teóricas: (i) a ideia de Estado Democrático de Direito, a partir da qual será possível esquadriñar o referencial, plasmado no art. 1º da CRFB/88, que orienta a crítica que se formula à desparlamentarização da democracia tributária; e (ii) a proposta de releitura do princípio constitucional da publicidade, com base na qual será rerepresentada a questão de que o sistema tributário depende estruturalmente da abertura à esfera pública informal e desregulada.

A República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Nesse universo, é indispensável ter em conta que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição. A apreensão do significado de tais postulados é de enorme importância para a realização do projeto de sociedade política desenhado à luz da ordem de 1988, inclusive – e sobretudo – no que diz respeito às finanças públicas e ao sistema tributário.

O campo tributário é especialmente sensível, porque sua essência está sedimentada sobre uma evidente tensão: sua realização é condição necessária ao funcionamento do Estado, mas implica a instituição de obrigações pecuniárias em face do patrimônio dos particulares. A luta de diversos segmentos pela ampliação e pelo aprimoramento dos serviços públicos convive lado a lado com a resistência ao pagamento de tributos. Concebido no epicentro de uma esfera que, por sua própria natureza, é complexa, polivalente e marcada pelo desentendimento, o

Direito Tributário propõe encarar o referido conflito servindo como ferramenta de inúmeras realizações estatais: a viabilização das prestações básicas, a definição de políticas públicas fundamentais, o controle do endividamento público, a proteção dos direitos fundamentais, o desenvolvimento de determinados setores da economia e/ou determinadas regiões do país, entre muitos outros.¹⁶⁹ Porém, o equacionamento da tensão identificada só se efetiva por completo na perspectiva de um povo que decide e aceita se tributar a si próprio.

Por isso mesmo, a ideia de uma democracia tributária precisa estar intimamente ligada à noção de legalidade. A descrição empreendida no tópico antecedente é elucidativa da distorção conceitual que hoje permeia o sistema tributário brasileiro. Se o poder decisório em matéria tributária está encerrado nos castelos do governo, sem abertura ao debate que emerge da sociedade, a exação tributária nasce carecedora de um fundamento básico de existência, resultando, em última análise, em mera ingerência estatal. O erro elementar está em raciocinar a decisão tributária como um ato formal de soberania, sem atentar para a necessidade de introduzi-la em um contexto de sopesamentos e entendimentos – contexto que só se representa, ainda que parcialmente, no espaço legislativo.¹⁷⁰

Nesses termos, a desparlamentarização da democracia tributária é um problema de proporções incomensuráveis, vez que tende a culminar no próprio esvaziamento do caráter democrático do sistema. Paul Kirchhof adverte para o problema da terceirização do poder de tomar decisões na democracia, argumentando que a transferência do núcleo decisório para espaços diferentes daquele em que a representação de ideias, interesses e temas é mais diversificada e plural importa, ao longo do tempo, no engessamento do processo de seleção de prioridades e de definição de escolhas.¹⁷¹ A tributação é assunto-chave nesse prisma. Com efeito, passado o entusiasmo inicial com que a democracia representativa lançou as bases de um Direito Tributário supostamente amparado pela reflexão criteriosa de um corpo parlamentar comprometido com a isonomia e a justiça social, o que se tem verdadeiramente experimentado é um estado de coisas no qual o Executivo decide, fazendo escolhas à revelia do pluralismo

¹⁶⁹ KIRCHHOF, Paul. *Deutschland im Schuldensog: der Weg vom Bürgen zurück zum Bürgen*. München: C. H. Beck, 2012.

¹⁷⁰ “Não se aceita a noção de que o tributo é ato de soberania do Estado. Antes, como advertiu Pontes de Miranda, o princípio a priori é de que o povo se tributa a si mesmo, juiz supremo, através da representação das suas vantagens e conveniências em pagar as despesas propostas pelo Executivo.” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 85-86). Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho pontua o seguinte: “A legalidade da tributação, dizia Pontes de Miranda, significa o povo se tributando a si próprio. Traduz-se como o povo autorizando a tributação através dos seus representantes eleitos para fazer leis, ficando o príncipe, o chefe do Poder Executivo – que cobra os tributos –, a depender do Parlamento.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “O princípio da legalidade: o objeto da tutela”. In: PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 630). Cf. também: ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2001.

¹⁷¹ KIRCHHOF, Paul. *Entparlamentarisierung der Demokratie?* In: KAISER, André; ZITTEL, Thomas. *Demokratietheorie und Demokratieentwicklung: Festschrift für Peter Graf Kielmansegg*. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, 1997, pp. 359-376. No mesmo sentido: KIRCHHOF, Paul. *Das Gesetz der Hydra: gebt den Bürgern ihren Staat zurück!* München: Knaur TB, 2008; KIRCHHOF, Paul. *Recht lässt hoffen*. München: C. H. Beck, 2013.

popular, e o Judiciário protege os direitos básicos, mas apenas mediante acionamento e depois de cumprido o rito do processo.¹⁷² Cuida-se claramente de democracia não parlamentar.

A tendência de deslocamento do núcleo decisório tributário para fora do Poder Legislativo é também uma tendência de deslegitimação da tributação. Isso porque as bases que sustentam a imposição da obrigação tributária, em toda a sua complexidade e com todos os seus desdobramentos, não se mostram concretamente traduzíveis em uma conjuntura na qual a justificativa do tributo não está lastreada em uma escolha do povo. No entanto, só seria dado ao povo escolher se, por outro lado, o universo tributário fosse claro o suficiente para se fazer minimamente cognoscível por todos. É sabido que o Direito Tributário, em especial o brasileiro, é um conjunto confuso e desordenado de normas, descolado da vivência da sociedade e impassível de compreensão pelos contribuintes. Os exemplos explorados no capítulo anterior denotam não só o caráter centralizado e fechado do processo de tomada de decisão no campo tributário, mas também a roupagem excessivamente técnica de que se reveste a burocracia governamental. Nas práticas institucionais, é precisamente o fundamento da técnica – dominada por poucos, muito distante do “chão de fábrica” que caracteriza o Parlamento¹⁷³ – que alimenta o enclausuramento do processo decisório tributário.

Nessa linha de ideias, o argumento central para a defesa da inconstitucionalidade de um sistema tributário como o brasileiro é não apenas seu caráter profundamente desparlamentarizado, mas principalmente sua resistência à parlamentarização. Em outras palavras, o maior problema da pseudodemocracia tributária no Brasil é a impossibilidade de (re)parlamentarização do debate, condição que é reiterada e violentamente robustecida pela maneira reificante com que a tecnoburocracia trata o tema da tributação. Para Kirchhof, a origem de todo esse ciclo viciado e vicioso é a ilegibilidade do sistema: a matéria tributária é retirada da pauta corrente de discussão política sob o pretexto de ser exageradamente técnica, mas é exatamente sua carapaça técnico-discursiva que impede a tematização do sistema no espaço parlamentar.¹⁷⁴

¹⁷² “Desde o seu início, a democracia representativa acreditou que conseguiria garantir uma tributação criteriosa e igualitária somente por meio de procedimentos legislativos. Pressupunha-se que, quando os próprios contribuintes decidem sobre a carga tributária, por meio de seus representantes, estaria suficientemente garantido que as pessoas não seriam tributadas de forma desmedida, e eventuais privilégios fiscais seriam imediatamente abandonados. Esse ideal democrático ressoa ocasionalmente também no Estado fiscal constitucionalizado, com a tese de que as liberdades fundamentais não possuem eficácia de proteção em face do legislador tributário. Ou, ainda, que elas garantem uma margem de conformação que coloca os direitos dos contribuintes nas mãos do legislador, onde serão respeitados. Com o passar do tempo, despedimo-nos deste otimismo democrático. Ainda vivenciamos a realidade de que os eleitores não encaram os representantes eleitos como garantidores de uma carga tributária reduzida, mas sim como mentores de prestações estatais adicionais e, por conseguinte, aumento dos tributos.” (KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 17).

¹⁷³ KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 1997, p. 368. Ver também: PÜNDER, Herman. More government with the people: the crisis of representative democracy and options for reform in Germany. *German Law Journal*, 16, n. 713, 2015, pp. 91-92.

¹⁷⁴ KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit: für ein neues Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*. München: Carl Hanser Verlag, 2004, pp. 76-98.

A constatação em questão está arrimada em uma noção específica do princípio constitucional da publicidade material. Tal noção, por sua vez, tem como premissa inescapável a compreensão procedimental do Estado Democrático de Direito, baseada em uma ideia de política deliberativa radicalmente dependente da proteção e da plenipotencialização da autonomia dos indivíduos. A tese da coesão interna entre Estado de Direito e democracia é exposta por Jürgen Habermas em *Faktizität und Geltung*. A ideia primária, de acordo com a qual “no marco de uma política secularizada, o Estado de Direito não pode se formar nem se manter sem democracia radical”,¹⁷⁵ é posteriormente retomada no Capítulo 10 de *Die Einbeziehung des Anderen: Studien zur politischen Theorie*, oportunidade em que Habermas esclarece que, a despeito de haver razões empíricas para a separação do tratamento científico do direito e da democracia (um pela Ciência do Direito, a outra pela Ciência Política), o conceito moderno de direito pressupõe características que impedem a sua legitimação por outra via que não a da garantia universal da autonomia. O entrelaçamento da concepção liberal do direito à perspectiva de uma igualdade jurídica materializada no paradigma do Estado Social, em seguida à crise vivenciada no seio deste, conduz as comunidades político-jurídicas a uma autocompreensão discursiva e procedimentalista do Estado Democrático de Direito.¹⁷⁶

As compreensões paradigmáticas de uma época, traduzidas em ordenamentos jurídicos concretos, refletem o conjunto de imagens que a sociedade tem de si própria e do direito que produz e aplica. O paradigma jurídico, nessa linha de ideias, explícita e esclarece, amparado em um modelo social contemporâneo, “como os direitos fundamentais e os princípios constitucionais devem ser concebidos e implementados, de forma a realizarem, em determinado contexto, as funções que normativamente lhes são atribuídas”.¹⁷⁷ Embora a materialização corrente desses ideais seja o principal pilar de legitimação do exercício do poder político, a estrutura da esfera pública resultou, tanto no eixo liberal quanto no social, em uma orientação dissolutiva e ocultante.¹⁷⁸

Nessa leitura, Habermas ilumina a edificação de uma legitimidade que se reconstrói na esfera pública a partir de um referencial que concebe a autonomia privada (os direitos

¹⁷⁵ HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung*: Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaates. Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 1992, p. 168, tradução livre.

¹⁷⁶ HABERMAS, Jürgen. *op. cit.*, 1992, pp. 166-237; *Die Einbeziehung des Anderen: Studien zur politischen Theorie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 1996, pp. 293-308.

¹⁷⁷ HABERMAS, *op. cit.*, 1992, p. 292, tradução livre.

¹⁷⁸ A crise do Estado Social traduz um tema central para a teoria política contemporânea. Isso porque, a despeito da aparência inicial, o colapso do paradigma não pode ser adequadamente reduzido à percepção, na década de 1970, do crescimento desenfreado do endividamento dos setores públicos em diversas economias ocidentais. Não se pode resumir a falência do modelo à tomada pública de consciência a respeito do déficit fiscal gerado pela hipertrofia da estrutura administrativa e a sobrecarga das frentes de atuação estatal, sobretudo em seguida às crises do petróleo. O problema fundamental do paradigma social é o da incapacidade de assimilar as diferenças e gerar inclusão. Pode-se afirmar, por conseguinte, que tanto no paradigma do Estado Liberal quanto no do Estado Social, “perdeu-se de vista a coesão interna entre autonomia privada e autonomia pública” (HABERMAS, Jürgen. *op. cit.*, 1996, p. 302, tradução livre).

fundamentais, garantidos por meio do domínio do direito) e a autonomia pública (a cidadania, que pressupõe os direitos de comunicação e participação no universo público-decisório) como grandezas equiprimordiais e interdependentes.¹⁷⁹ A interdependência entre o Estado de Direito, escorado na exigência de juridificação dos direitos fundamentais, do devido processo legislativo e do devido processo constitucional, e a democracia, baseada no espaço de exercício de uma soberania popular constituída por uma comunidade de cidadãos que se reconhecem livres e iguais, é não apenas primordial, mas indispensável. A autonomia privada e a autonomia pública se complementam e se pressupõem. É que, de um lado, o desempenho da cidadania só se verifica de fato em um contexto de proteção e gozo dos direitos básicos dos cidadãos participantes; outrossim, o processo de densificação de tais direitos só pode ocorrer de maneira legítima se os atingidos pela decisão participarem de sua construção. Isso significa dizer que os direitos fundamentais e a cidadania são indivisíveis e, para a devida realização da legitimidade, cooriginários.

No Capítulo 7 de *Faktizität und Geltung*, Habermas oferece uma noção de política deliberativa, calcada em um “conceito procedimental de democracia”. Tendo em vista o paradigma do Estado Democrático de Direito, o autor afirma que, face à adaptação da esfera pública geral (que é ilimitada) a uma “luta pela interpretação de necessidades”, a conversão de temas inicialmente privados em assuntos com reconhecimento político depende de um percurso sinuoso. Somente por meio de uma “luta por reconhecimento”, engendrada publicamente, é que os interesses questionados e as necessidades vindicadas poderão ser articulados nas instâncias políticas responsáveis, pela via da introdução no debate parlamentar e da posterior formalização no formato de decisões impositivas. A política na democracia deliberativa é, destarte, um espaço de movimentação do poder comunicativo que pressupõe a abertura às esferas privadas e aos fóruns não institucionalizados, que são informais e espontâneos.¹⁸⁰

No esquema de ideais apresentado, a interação entre o epicentro do sistema político e as redes periféricas da esfera pública é essencial para a formação legítima da vontade coletiva. A sensibilidade do *locus* representativo com relação à interlocução com os espaços não oficiais é que garante, pelo exercício da autonomia pública, a amplitude e a higidez do processo discursivo de assimilação e densificação dos problemas, anseios e misérias da sociedade.

¹⁷⁹ Segundo Habermas, “no círculo que envolvia o poder entendido instrumentalmente e o direito instrumentalizado, abriu-se uma brecha carente de legitimação [...]. Pois as condições de constituição desse complexo evolucionário envolvendo o direito e a política, que tornara possível a passagem para sociedades organizadas em forma de Estado, foram feridas na medida em que o poder político não podia mais legitimar-se por intermédio de uma tradição sagrada ou um direito legítimo *intrinsecamente*. A razão deveria substituir a fonte sagrada do direito, [...]. O conceito de autonomia política adotado pela Teoria do Discurso abre uma perspectiva diferente. Esse conceito explica o motivo de a produção de um direito legítimo exigir a mobilização das liberdades comunicativas dos cidadãos.” (*op. cit.*, 1992, p. 182, tradução livre)

¹⁸⁰ HABERMAS, Jürgen. *op. cit.*, 1992, pp. 367-382.

Eis o ponto crucial: a deliberação que toma corpo nos fóruns políticos formais, ordenada e procedimentalizada, só tem verdadeiramente lugar na democracia se partir, no seu nascedouro, de um processo antecedente, informal e desordenado de identificação e elaboração de problemas politicamente relevantes. A dimensão formal da política deliberativa é, sem sombra de dúvida, essencial para o embasamento das escolhas que se fazem com relação à questão selecionada e à solução concebida; todavia, o espaço político oficial não é capaz de formular por si próprio uma leitura suficientemente democrática das realidades que pretende enfrentar. A espontaneidade da esfera pública é o atributo que alimenta e garante a discursividade da decisão política. Em outros termos, o caráter espontâneo e, de certa forma, anárquico do processo comunicativo que se forma nos espaços discursivos periféricos constitui condição de possibilidade da vontade coletiva.¹⁸¹

A preservação dessa espontaneidade está conectada a um sistema de proteção e realização dos direitos e liberdades fundamentais, com amparo no ordenamento constitucional. O cidadão livre, que tem acesso a bens e serviços básicos e, nesse contexto, vive com dignidade é o mesmo comunicador que, embora restrito à periferia da esfera pública, participa do processo político, movimenta o agir discursivo e influencia a formação da vontade coletiva.

É inevitável, nessa perspectiva, que o conceito de representação sofra uma revisitação profunda. A crescente fluidez das linhas que dividem o Estado e a sociedade lança luzes sobre a necessidade de reelaboração dos critérios de legitimidade democrática da representação, desde muito tempo vinculados às ideias primárias de autorização e delegação. Com base no modelo habermasiano de democracia deliberativa, não restam dúvidas de que a legitimidade democrática não pode se resumir ao atributo exclusivo de um ato autorizativo. Cuida-se, a bem da verdade, de um atributo de qualidade, calcado em uma re-apresentação contínua, aberta e ampla de interesses, discursos, ideias e perspectivas sociais, nunca absolutamente adquirido.¹⁸² A democracia contemporânea pressupõe uma exigência de legitimação incompatível com o discurso enviesado e distorcido da onipotência da vontade geral expressa no *momentum* eleitoral.¹⁸³

¹⁸¹ HABERMAS, Jürgen. *op. cit.*, 1992, pp. 415-434. Habermas dá à esfera pública informal, periférica e desordenada o nome de “público fraco”, em razão de se tratar de espaço comunicativo sem poder de decisão. Entretanto, a referida denominação não pode ser encarada como sinal de que o autor qualifica tais instâncias como efetivamente dotadas de fraqueza, no sentido mediano da palavra. Sobre essas expressões, ver também: FRASER, Nancy. Rethinking the public sphere: a contribution to the critique of actually existing democracy. In: CALHOUN, Craig (org.). *Habermas and the public sphere*. Cambridge/MA: MIT Press, 1993.

¹⁸² ROSANVALLON, Pierre. *Democratic legitimacy: impartiality, reflexivity, proximity*. Princeton: Princeton University Press, 2011. Ver também: DILLY PATRUS, Rafael. Representação e pobreza política: invisibilidades e inclusão na arena pública do Brasil democrático. In: ALVES, Cândice Lisboa. *Vulnerabilidades e invisibilidades: desafios contemporâneos para a concretização dos direitos humanos*. Belo Horizonte: Arraes, 2015, pp. 195-210.

¹⁸³ “A democracia de tradição eleitoral-representativa é baseada no axioma de que a vontade geral é inteira e diretamente expressa por meio do processo eleitoral. A apuração serve à suposta manifestação da vontade dos eleitores; os eleitores atuam como supostos agentes políticos; e o momento da votação supostamente determina a temporalidade do processo político. Essa

A representação política precisa se reposicionar conceitualmente,¹⁸⁴ com vistas a enfrentar, de modo minimamente satisfatório, os problemas da temporalidade, da limitação temática e da identificação de seu lugar e de seu modo. A perspectiva tradicional, baseada na autorização eleitoral, no monopólio e na territorialidade, não se mostra suficiente para o equacionamento atual da complexidade dos movimentos sociais e conflitos políticos, sendo indispensável repensar a figura do representante de modo a abarcar não só a representação autorizativa, mas também a tematização pública e a participação. O único espaço formal capaz de absorver adequadamente o pluralismo que deve orientar o processo de formação da vontade coletiva, inclusive em matéria tributária, é o Poder Legislativo. Deslocar o eixo decisório para outras instâncias tematicamente menos plurais e discursivamente menos acessíveis implica reduzir o canal de comunicação pública que, em última análise, corresponde à base legitimadora do caráter vinculante da norma.

Em Habermas, essa redução significa um fechamento das eclusas de interação entre o núcleo do sistema político e a esfera pública mais ampla, a partir da qual o poder comunicativo se forma. Essa esfera pública geral consiste em um fenômeno social elementar, traduzido em uma rede adequada para a comunicação de conteúdos, tomadas de posição e opiniões, na qual “os fluxos comunicacionais são filtrados e sintetizados, a ponto de se condensarem em opiniões públicas envoltas em temas específicos”.¹⁸⁵ Embora margeada por “funções gerais de reprodução do mundo da vida” e por “diferentes aspectos de validade do saber comunicado por meio da linguagem comum”, a esfera pública não se limita a essas especializações.¹⁸⁶

Paralelamente, também não se pode resumir a esfera pública a um processo homogêneo de legitimação do poder político, já que por ela se introduz no debate público uma infinidade de matérias tradicionalmente camufladas na estreiteza das esferas privadas. A manifestação da estrutura comunicativa, em sua orientação em prol da compreensão mútua, perfaz um fluxo desorganizado de expressões. A qualificação da relevância política de

concepção de democracia se escora em três premissas básicas: a de que a soma das escolhas dos eleitores equivale à vontade geral; a de que os eleitores equivalem ao povo; e a de que toda atividade política e legislativa subsequente flui continuamente à luz do marco temporal eleitoral. Não há dúvida de que essas hipóteses são irrealis: a fragilidade da lógica que as suporta é evidente.” (ROSANVALLON, Pierre. *op. cit.*, 2011, p. 123, tradução livre).

¹⁸⁴ Descabe, nesse momento, se posicionar quanto ao modelo ideal de reforma política, embora se reconheça a necessidade de sua reforma. Fato é que a representação política encontra-se em crise e que há um descompasso na interlocução ente o Parlamento e a sociedade, que passa a acreditar em projetos pessoais de políticos específicos quando, na verdade, deveria orientar seus votos de acordo com a ideologia partidária.

Não resta dúvida de que a ausência da fidelidade por parte dos representantes do povo, além de desqualificar o Congresso e o processo legislativo, afasta a sociedade do processo decisório em relação às políticas públicas, justamente por desvirtuar o exercício da representação.

¹⁸⁵ HABERMAS, Jürgen. *op. cit.*, 1992, p. 436, tradução livre.

¹⁸⁶ “Por isso, na abrangência de questões de relevância política, deixa-se ao cargo do sistema político a elaboração especializada. A esfera pública consiste sobretudo em uma estrutura comunicacional do agir orientado pelo entendimento, que tem a ver com o espaço social gerado no agir comunicativo, e não exatamente com as funções ou conteúdos da comunicação rotineira.” (HABERMAS, Jürgen. *op. cit.*, 1992, p. 437, tradução livre).

determinada reivindicação, para sua decomposição e conversão política depende de uma investida inofensiva, exprimida pela categoria das “lutas por reconhecimento” no Estado Democrático de Direito.¹⁸⁷

A necessidade de representação desses pressupostos na arena política revela a insuficiência de um referencial representativo restrito ao ato formal de autorização. A polivalência do intercâmbio comunicativo, que emerge a partir dos fluxos que atravessam as comportas que ligam o núcleo político-decisório aos espaços periféricos da esfera pública geral, depende da pluralização institucionalizada de canais participativos, sobretudo para a afirmação e a contribuição dos mais diversos projetos de vida privada e pública nos processos de significação dos direitos fundamentais, que são as liberdades comunicacionais que possibilitam o próprio exercício da cidadania. Naquilo que toca à tributação, é vital que o sistema garanta as condições básicas para a inserção do contribuinte em um ambiente de compreensão mínima das normas e de participação, mesmo indireta,¹⁸⁸ na seleção das necessidades sociais, políticas e econômicas prioritárias.

A lei tributária deve ser simples, clara e objetiva, expressando com transparência e de forma direta os elementos da obrigação tributária. O texto legal deve propiciar aos contribuintes que cumpram o dever de pagar o débito tributário com responsabilidade e consciência.¹⁸⁹ Isso depende, evidentemente, do estabelecimento de um referencial macro que sirva de suporte para o regramento da tributação; é de enorme relevância, nesse contexto, que o ordenamento tributário esteja basilarmente ancorado no princípio da igualdade, de modo a garantir um substrato positivo de confiança no sistema. A instituição recorrente de exceções e privilégios fiscais, sobretudo com base em razões que não sejam intuitiva e claramente reconhecidas como republicanas, transmite ao contribuinte a péssima mensagem de que a sua obrigação tributária

¹⁸⁷ HABERMAS, Jürgen. *op. cit.*, 1996, pp. 237-276. Habermas explica, em acréscimo, que “a sociedade civil compõe-se de movimentos, organizações e associações, os quais captam os ecos dos problemas sociais que ressoam nas esferas privadas, condensando-os e inserindo-os, em seguida, na esfera pública política. O núcleo da sociedade civil forma uma espécie de associação que institucionaliza os discursos capazes de dirimir problemas, convertendo-os em questões de interesse geral no quadro de esferas públicas. Esses desenhos discursivos evidenciam, em sua forma aberta e igualitária de organização, as características que formam o tipo comunicacional em torno do qual se sedimentam, garantindo-lhe continuidade e longevidade.” (HABERMAS, Jürgen. *op. cit.*, 1992, p. 443, tradução livre).

¹⁸⁸ Um problema largamente tratado pela literatura em ciências sociais, em especial no campo da ciência política, é o do desinteresse dos cidadãos com relação à vida política. O presente trabalho não aborda nem enfrenta tal questão, mas parte do pressuposto de que a realização das condições básicas de vida digna (a efetivação de alguma autonomia privada) implica o fortalecimento da capacidade de influência dos espaços comunicativos periféricos no processo de tomada das decisões políticas. Isso significa que, mesmo em um contexto no qual os cidadãos optem por não participar ativamente da vida pública, seu potencial participativo, isto é, sua condição, garantida pelo sistema, de atuar politicamente, caso desejem fazê-lo, resulta por si só em elemento decisivo na seleção dos problemas, na priorização das abordagens e na formulação das soluções. Cuida-se do que se convencionou chamar de “participação indireta”.

¹⁸⁹ “[...] o direito tributário precisa ser simplificado para que o cidadão possa compreender a imposição e tê-la como justa, para que possa planejar a longo prazo, para que, enfim, possa entregar a sua declaração e pagar seus débitos tributários de forma responsável, informada e consciente.” (KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 2016, p. 121).

é decorrência do fato de ele e seu grupo não terem sido contemplados no balcão de distribuição desigual de benefícios.¹⁹⁰

O princípio da publicidade material é premissa inafastável de um sistema tributário democrático, na medida em que assume como marco inicial a perspectiva de que o tributo é instituído pelos contribuintes, e não apenas em face deles.¹⁹¹ Na ordem constitucional brasileira, a publicidade constitui princípio geral da Administração Pública, previsto no caput do art. 37 da CRFB/88. Diferentemente do que parece, o postulado não se vê suficientemente concretizado com o atendimento a formalidades atinentes à prestação oficial e à divulgação da informação pública. Publicizar o conteúdo é, antes de qualquer coisa, torná-lo cognoscível e acessível.¹⁹² Assim, o prisma da reparlamentarização do debate tributário é informado pela publicidade que se impinge à normativa tributária e às alterações nela realizadas. Não basta transcrever as leis aprovadas em diários oficiais de divulgação institucional, pois a informação divulgada, embora aberta ao acesso público, só se mostrará autenticamente tangível quando estiver minimamente decodificada em conformidade com os usos do cidadão comum.¹⁹³

A bem da verdade, é fundamental que o ciclo procedimental virtuoso, consubstanciador do que tem se denomina *devido* PLT, esteja inteiramente marcado pelo estandarte da publicidade material. A cidadania tributária é, nesses termos, um empreendimento circular: a norma é dada ao conhecimento da sociedade, que a assimila, apreende, interpreta e aplica, para então, compreendendo a exação imposta, formular críticas e/ou sugestões de aprimoramento do sistema, a partir das quais é (re)colocado o debate sobre a preservação e/ou a alteração da norma. Simplificar, deformalizar, descomplicar, tornar público, incluir, debater: eis a tônica de um regime de cidadãos tributantes e tributados que se reconhecem mutuamente como livres e iguais.

2.3. A reparlamentarização: o sistema inteligível e o reforço à instituição parlamentar

Só a estrita obediência aos postulados que fundam a comunidade política de cidadãos livres e iguais pode legitimar o exercício do poder em nome do povo. O engrandecimento do Poder Executivo e o papel relevante que ele tem desempenhado – uma exigência do próprio Estado de desiderato social – não podem significar uma transferência integral ao governo da

¹⁹⁰ “Em um sistema tributário com muitas exceções, privilégios e finalidades extrafiscais, o contribuinte tem a péssima sensação de que precisa pagar seus tributos apenas porque ele e seu grupo não foram agraciados com isenções ou benefícios fiscais suficientes. [...] O texto legal deve determinar o fundamento da imposição de forma clara e compreensível, possibilitando ao contribuinte deduzir diretamente do texto suas obrigações e seus débitos fiscais. Naqueles tributos que exigem uma declaração do contribuinte, a lei deve garantir que se possa reconhecer as obrigações pela simples leitura dos dispositivos legais.” (KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 2016, pp. 121-122).

¹⁹¹ KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 2008, pp. 189-192.

¹⁹² KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 2004, p. 204.

¹⁹³ KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 1997, p. 368; *op. cit.*, 2004, pp. 110-118.

prerrogativa de decidir sobre os rumos da sociedade sem a correspondente discussão pública. Em especial no que diz respeito à matéria tributária, que trata da regulação de aspectos fundantes do Estado, o Executivo deve observar limites e respeitar o sistema de freios e contrapesos, sob pena de colocar em risco a própria democracia. Toda governabilidade só é democraticamente possível conforme os ditames da Constituição.

A impossibilidade de (re)parlamentarizar o debate tributário brasileiro é um problema grave que deve ser enfrentado mediante a ressignificação da figura do representante eleito, eis que, como visto, o único espaço formal capaz de absorver adequadamente o pluralismo que deve orientar o processo de formação da vontade coletiva, sobretudo sobre Direito Tributário e Direito Financeiro, é o Poder Legislativo. A carapaça técnico-discursiva que impede a tematização no espaço parlamentar dos problemas e das necessidades relativas ao sistema tributário, na leitura de Paul Kirchhof, pode ser mitigada com a criação e o fortalecimento de uma contratecnoburocracia legislativa,¹⁹⁴ estruturada para atenuar o deficit informacional no âmbito parlamentar e ao mesmo tempo combater a complexificação excessiva da tributação.¹⁹⁵

Conforme se demonstrará adiante, órgãos como a Consultoria Legislativa – os quais, embora incipientes no Brasil, há muito ocupam um lugar institucional decisivo em sistemas tanto de *common law* quanto de *civil law* –, são fundamentais para o equacionamento da tensão comunicacional entre o político e o técnico, eis que trabalham para a superação das assimetrias informacionais e na garantia das condições para a recolocação discursiva dos temas debatidos, não apenas em vista da pressão exercida pelos grupos de interesse que usualmente atuam na produção das leis, mas sobretudo à luz de uma esfera pública maior, informal e desregulada.

A qualificação da informação é a melhor forma de democratizar a decisão parlamentar, na medida em que permite o aprofundamento e o aprimoramento da discussão e da argumentação na construção de soluções. Isso contempla sobretudo as minorias parlamentares,

¹⁹⁴ “Não há dúvida de que o Congresso pode tentar preparar-se melhor para tornar-se capaz de negociar com o Executivo as questões sofisticadas de suas demandas e políticas. Uma das possibilidades de alcançar este objetivo seria a elevação do nível técnico de seus membros. Mas isto [...] não seria uma solução, pois, ao agir desta forma, o Congresso estaria abdicando de uma parte considerável de sua representatividade. [...] [O]utra alternativa seria a manutenção de sua representatividade, não com a imposição de restrições de competência técnica para os seus membros, mas através da criação de órgão de consultoria parlamentar recrutados abertamente da sociedade, que lhe permitiriam elevar o nível das negociações com o Executivo. Teoricamente, isto faria com o que o Congresso, ao mesmo tempo, se tornasse mais ‘racional’ e pudesse considerar as demandas da sociedade. Esta combinação entre a representatividade e um alto nível de competência técnica na avaliação dos projetos fortaleceria o Congresso. Em última análise, isto significaria a criação da chama ‘contratecnocracia’, capaz de alimentar o Congresso com argumentos de barganha com o Executivo” (MONTORO, André Franco. Os Partidos Políticos. O Cerceamento do Congresso. Parlamento e Desenvolvimento. In: MENDES, Cândido (org.). *O Legislativo e a tecnocracia*. Rio de Janeiro: Imago, 1974, pp. 214-215).

¹⁹⁵ A reação deve necessariamente partir do espaço legislativo, na medida em que, como acertadamente aponta Aulis Aarnio, diante do quadro atual, em que, ao mesmo tempo, até os corpos políticos, como o governo e o Parlamento, têm cedido parcela de seu poder em favor da administração tecnoburocrática, cabendo aos agentes politicamente responsáveis atuar dentro dos limites impostos pelos *experts*, as decisões desenhadas pelos especialistas só podem ser controladas pelos especialistas (cf. AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable: un tratado sobre la justificación jurídica*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 38).

que poderão, nesse ambiente renovado, vocalizar anseios, dificuldades e ressalvas que quase sempre ficam à margem do processo de formação da suposta vontade coletiva. Ainda que não necessariamente se produza uma decisão de melhor qualidade, um Legislativo mais bem informado é capaz de proporcionar condições políticas menos desiguais, fiscalizar com mais eficiência os atos do Executivo e prestar mais adequadamente contas à sociedade.

Em toda parte, é recorrente a tentativa de fortalecimento da legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento do tributo, cuja manifestação não se esgota na representação tradicional.¹⁹⁶ Entre as estratégias adotadas pelas Administrações Tributárias apontadas por Misabel Derzi para reforçar tal consentimento, está justamente a melhora da qualidade da norma tributária, com vistas ao aperfeiçoamento dos princípios da acessibilidade e da inteligibilidade da lei. O ponto é de imensa importância, porquanto o sistema tributário só será verdadeiramente público e, por consequência, democrático, se for minimamente acessível e inteligível.¹⁹⁷

E nem é de hoje a defesa da importância da inteligibilidade da lei tributária. O “pai dos clássicos”, Adam Smith, propôs, como máxima da tributação, a certeza, advogando que tal valor seria superior, inclusive à equidade.¹⁹⁸ Para ele, a tributação deve ser simples e clara, pois, do contrário, o indivíduo “seria colocado à mercê do coletor de tributos, que pode aumentar o imposto de um contribuinte que odeie”.¹⁹⁹ Seguindo essa trilha, Luigi Einaudi observou que a máxima da certeza da tributação indica que “se o imposto não for definido de maneira segura, o contribuinte fica incerto quanto ao seu ônus”.²⁰⁰

Ademais, é urgente que se assegurem as condições para um processo contínuo de adequação e avaliação legislativas, cumprindo ao Parlamento direcionar a atividade legiferante à racionalização das leis. O uso de instrumentos de controle, como a suspensão da eficácia de atos do Executivo que extrapolem o poder regulamentar, a técnica da consolidação legislativa – exigida pelo art. 212 do CTN – e o uso efetivo da avaliação de impacto *ex ante* e *ex post* da lei tributária, entre outras ferramentas da Legística, deve ser seriamente considerado. Por isso,

¹⁹⁶ “Vários países criaram regras, que visam à melhoria da redação e da técnica legislativa do Direito Tributário, entre eles a Itália, a Holanda e a Inglaterra, o último tendente a reescrever suas leis. Não obstante, o aperfeiçoamento da norma tributária não se restringe à clareza e simplificação. Constantes avaliações são necessárias, para introduzir mais adequação à realidade e à carga tributária, mais justiça e mais modernização. Em busca desse aperfeiçoamento, dentro de um ambiente econômico e político em mutação contínua, cada vez mais célere, as reformas tributárias têm sido frequentes em todos os países. Em regra, não se fazem mais grandes e definitivas reformas do sistema tributário, porém contínuas e pequenas mudanças.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 465).

¹⁹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2009, p. 467.

¹⁹⁸ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. “Adam Smith”. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena. (Coord.) *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 49-96.

¹⁹⁹ SMITH, Adam. *Wealth of Nations*. (1776) Hertfordshire: Wordsworth, 2012, p. 824.

²⁰⁰ EINAUDI, Luigi. *Principi di scienza della finanza*. 4ª ed. Turim: Giulio Einaudi, 1949, p. 132.

tais questões deverão ser enfrentadas neste trabalho. Lançar mão do maquinário que a ordem constitucional já põe à disposição do legislador constitui um excelente passo inicial no caminho para tornar mais acessível e transparente o processo de elaboração das leis, trazendo maior legitimidade para a exação tributária.

Quanto menos transparente se fizerem a criação e o entrelaçamento das normas tributárias e quanto maior for a inflação da burocracia, tanto mais o Poder Executivo se agigantará, subtraindo atribuições e prerrogativas do controle parlamentar. A solução para a supressão do deficit de legitimação do tributo, com o aumento qualitativo da participação do legislador (e também da sociedade) nos processos de formação da vontade coletiva em matéria tributária, perpassa obrigatoriamente pela simplificação das normas.

Não há dúvidas de que existe um comando constitucional no sentido da necessidade de simplificar as obrigações tributárias. Isso fica evidenciado com a inclusão da alínea “d” no inciso III do art. 146, realizada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que estabeleceu ser papel de lei complementar “a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados [...]”. Essa lógica simplificadora já estava no art. 179, desde 1988, com a determinação de que os entes tributantes deverão dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações tributárias. A ideia de tornar a tributação mais clara e simples está, sem dúvida, intrinsecamente ligada à perspectiva de propiciar e ampliar o conhecimento daqueles que estão na base do sistema, de forma a fomentar e incrementar o controle daqueles que governam no topo.²⁰¹

Simplificar o procedimento pelo qual os contribuintes honram suas obrigações tributárias é, acima de tudo, democratizar o sistema: facilita-se o controle dos atos públicos, aumenta-se o esclarecimento dos cidadãos acerca do conteúdo das leis às quais estão submetidos, eleva-se o nível de debate na esfera pública, fortifica-se a *accountability* republicana. Realizar o Estado Democrático de Direito na seara tributária, adequando o sistema às exigências democratizantes que embasam o princípio da publicidade material, pressupõe o

²⁰¹ Luigi Zingales, professor da Escola de Negócios da Universidade de Chicado Booth, observa que, se a regulação “for complexa demais, as pessoas não podem compreendê-la e, dessa forma, não podem participar devidamente na democracia”. Dessa forma, “simplificar as leis é essencial para a construção de um capitalismo para o povo”. Segundo o autor, “regras simples permitem uma melhor comparação entre mercados realistas e regulação realista”. Por isso, sustenta que “a simplicidade traz ainda um benefício adicional. Além de reduzir as distorções e os custos do lobby, simplificar a legislação também facilita que o público se envolva no monitoramento, reduzindo a captura”. Assim, “um dos muitos benefícios das regras simples é o fato de elas facilitarem a *accountability*. É difícil policiar o cumprimento de normas complicadas mesmo na melhor das circunstâncias, algo que se torna impossível quando esse *enforcement* fica sob a responsabilidade de agências capturadas.” (ZINGALES, Luigi. *Um capitalismo para o povo: reencontrando a chave da prosperidade americana*. SP: BeT Comunicação, 2015, pp. 181-183).

estabelecimento de um canal efetivo de acesso à tributação. Para tanto, é primordial que os contribuintes conheçam as obrigações tributárias, não só o *quantum* a ser pago, mas também o porquê de se pagar, o para quê se paga e como o pagamento é realizado da melhor maneira.²⁰²

O projeto de inclusão dos contribuintes em um universo tão vasto é, sim, ousado, mas é indispensável que se dê início à sua implementação desde logo, sem espera.²⁰³ Preservada a premissa republicana, hoje não restam mais dúvidas de que a única via legítima de o colocarmos em prática é a da reparlamentarização da democracia tributária.

2.4. Conclusões parciais

- feito o diagnóstico apresentado no Capítulo 1, o segundo capítulo concluiu, à luz da lição do alemão Paul Kirchhof, que a desparlamentarização da democracia tributária implica transgressão à lógica fundacional do sistema tributário. Propôs-se uma releitura do princípio constitucional da publicidade, para se advogar a tese de que o sistema tributário depende estruturalmente da abertura à esfera pública informal e desregulada. Publicizar o conteúdo é torná-lo cognoscível e acessível. A resistência à parlamentarização do debate – condição que é robustecida pela forma com que a tecnoburocracia trata o tema da tributação –, culmina no esvaziamento da democracia e na violação à legalidade, e se origina da ilegibilidade do sistema;

- esse problema grave deve ser enfrentado mediante a resignificação da figura do representante eleito, eis que o único espaço formal capaz de absorver adequadamente o pluralismo que deve orientar o processo de formação da vontade coletiva, sobretudo sobre Direito Tributário, é o Poder Legislativo. É vital que o sistema garanta as condições básicas para a inserção do contribuinte em um ambiente de compreensão mínima das normas e de participação na seleção das necessidades sociais, políticas e econômicas prioritárias;

- com fulcro nas lições de Habermas, constatou-se que deslocar o eixo decisório para instâncias tematicamente menos plurais e discursivamente menos acessíveis implica reduzir o canal de comunicação pública que corresponde à base legitimadora do caráter vinculante da norma. É assim que o *devido* PLT deve estar iluminado pelo estandarte da publicidade: somente em um sistema verdadeiramente público, de cidadãos tributantes e tributados que se reconhecem mutuamente como livres e iguais, é possível falar em democracia tributária e no cumprimento do princípio da legalidade tributária.

²⁰² KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 2004, pp. 224-226.

²⁰³ OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. Democracia sem espera e processo de constitucionalização: uma crítica aos discursos oficiais sobre a chamada “transição política brasileira”. In: OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (Coord.). *Constitucionalismo e história do direito*. Belo Horizonte: Pergamum, 2011, pp. 207-247.

CAPÍTULO III: O FEDERALISMO FISCAL E A (RE)PARLAMENTARIZAÇÃO DO DEBATE TRIBUTÁRIO

3.1. O Sistema Tributário Nacional e o desiderato de descentralização

Diversamente da reforma tributária da década de 60,²⁰⁴ que foi elaborada por uma equipe técnica especializada, o Sistema Tributário Nacional – STN – da CRFB/88 decorreu de um processo participativo em que os principais atores eram políticos. É bem verdade que os constituintes que conduziram o processo tinham formação técnica e haviam exercido funções executivas, mas as decisões tiveram caráter fortemente político, até mesmo como uma natural reação aos vinte anos de concentração do poder no período ditatorial. Assim, o fortalecimento da Federação e o equilíbrio financeiro dos demais entes políticos foi a principal meta.²⁰⁵ Note-se que, a essa altura, a tecnoburocracia federal – conceito que será melhor trabalhado adiante – não tinha a força que acabou adquirindo nos anos seguintes, capaz de conduzir os rumos da política tributária brasileira. No campo tributário, o anteprojeto procurou combinar os critérios fundamentais de (a) descentralização e fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios e (b) atenuação dos desequilíbrios regionais, entre outros. Esse fato foi evidenciado “pela ampliação da base do ICM e pela maior liberdade na fixação de suas alíquotas; [...] ao mesmo tempo em que se ampliam, significativamente, o FPE e o FPM”.²⁰⁶

Na verdade, o STN disposto na CRFB/88, praticamente manteve a estrutura da EC nº 18, de 1º de dezembro de 1966, à Constituição de 1946. Assim, por exemplo, o IR e o IPI continuaram sendo a principal fonte arrecadatória da União e o ICM (que se tornou ICMS, com o acréscimo das prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal), a principal receita dos Estados. Visivelmente, a aspiração do legislador constituinte foi a de descentralizar os recursos tributários e, por conseguinte, robustecer

²⁰⁴ Em agosto de 1953, o então Min. da Fazenda, Oswaldo Aranha, designou uma comissão, integrada por Rubens Gomes de Sousa e por funcionários técnicos do ministério, atribuindo-lhes a tarefa de elaborar o CTN. Finalizada a proposta, foi ela encaminhada para a Câmara. Entretanto, o PL nº 4.834/1954 não chegou a ser votado, ficando estagnado até ser retomado pelo então Presidente Castello Branco, já após a Emenda nº 18/65. A reforma de 1965, foi elaborada por Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa e Gerson Augusto da Silva, na gestão de Otávio Gouveia de Bulhões, reaproveitando o trabalho desenvolvido desde 1953. Assim, o PL nº 13, de 1966, foi transformado na Lei nº 5.172/1966.

²⁰⁵ Misabel Derzi explica que “após longo período de ditadura militar (1964-1985), a [...] CRFB/88 buscou formatar uma verdadeira Federação que pudesse romper com essa tradição. No intuito de redemocratizar o país, a CRFB/1988 firmou o federalismo como princípio constitucional garantidor da descentralização do poder político e financeiro. [...] Em um país como o nosso, de dimensões continentais e de democracia intermitente, não se deveria mais admitir que o Brasil fosse comandado por um grupo centralizado em Brasília, mas deveria ser uma Federação, com pessoas políticas autônomas (soberanas como dizem os norte-americanos). [...] Essa a meta principal: preservação da democracia e da liberdade.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. “Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais”. *REI – Revista Estudos Institucionais*. v. 4, n. 1, p. 118-157, ago. 2018. Disponível em: <<https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/266/215>>. Acesso em: 25 jul. 2020, p. 123).

²⁰⁶ BRASIL. Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Relator: José Serra. p. 3. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-144.pdf>>. Acesso em 17/1/2020.

financeiramente os Estados e os Municípios.²⁰⁷ E, efetivamente, o novo sistema impôs algumas perdas ao governo central. Num exercício estático, tomando 1990 como base, foram estimados em 1% do PIB os recursos que União perdeu com o sistema de 1988, menos de 6% da receita total que disporia caso vigesse o antigo sistema. Em contrapartida, foram previstos aumentos da receita tributária disponível dos Estados em um montante equivalente à 0,7% do PIB e da dos Municípios em 0,9% do PIB – respectivamente, 10% e 27% a mais do que disporião caso estivesse vigente o antigo sistema tributário.²⁰⁸

Com essa nova divisão de competências e repartição do “bolo” tributário é que foi celebrado o novo pacto federativo brasileiro, fundamentado “pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”, na forma do *caput* do art. 1º da CRFB/88. O objetivo maior de descentralização e de necessária cooperação entre os entes tributantes almejado pelo constituinte originário ficou evidenciado até mesmo pela literalidade do texto constitucional, que dispôs o termo “união” em letra minúscula, deixando claro que a autonomia política e financeira dos demais entes é a pedra de toque da Federação.

Como ensina Misabel Derzi, enriquecer o Federalismo, concedendo maior autonomia a Estados e Municípios, ampliando o acesso a recursos financeiros e dando-lhes mais competências legislativas é dar maior espaço à codeliberação e à autodeterminação popular. A decisão por um Estado federal é uma decisão pela liberdade e pela igualdade, uma vez que se respeitam as diferenças e peculiaridades locais e regionais.²⁰⁹

3.2. O crescimento da força centralizadora da União pós-1994

A descentralização dos recursos tributários federais na construção do STN de 1988 não se deu por acaso. Já em 1982, a volta do pluripartidarismo e das eleições diretas para os governos de Estado deixou evidenciado que os últimos governos militares começaram a perder sua força. Como a eleição estadual direta ocorreu antes da eleição para presidente, que somente aconteceu em 1989, os governadores passaram a ter grande importância no processo de transição, passando a ser uma figura de peso na política nacional. Mediante um controle sobre a liberação das verbas utilizadas para o financiamento das políticas públicas municipais, bases locais sob as quais se elegem as bancadas estaduais para as Assembleias Legislativas e o

²⁰⁷ DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”. In: DANTAS, Bruno [et. al.] (org.) Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças. Imprensa: Brasília, Senado Federal, Instituto Legislativo Brasileiro, 2008, p. 117. Dornelles ainda aponta outras normas constitucionais que limitaram o poder tributário da União.

²⁰⁸ AFONSO, José Roberto Rodrigues. “Descentralização fiscal: revendo ideias”. *Ensaio FEE*, v. 15, n. 2, Porto Alegre: 1994, p. 360-361.

²⁰⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais”. *op. cit.*, p. 125. Nesse sentido, cf. BOTHE, Michael. “Federalismo – Um conceito em transformação histórica”, in: *O Federalismo na Alemanha*. Fundação Konrad Adenauer, n° 7, 1995, p. 3-14.

Congresso Nacional, os Executivos estaduais, durante a redemocratização, retomaram a lógica do processo político do período da República Velha, passando a ser o núcleo central das políticas estaduais.

Fernando Abrucio²¹⁰ estudou o papel dos governadores na redemocratização brasileira e demonstrou, que, do ponto de vista das relações financeiras intergovernamentais, os governos subnacionais fortaleceram-se ao longo da redemocratização do país, conquistando uma nova posição quanto à repartição de recursos e à autonomia tributária. Apesar disso, essa mudança não foi acompanhada pela criação de responsabilidade federativa no campo fiscal. Estados e Municípios endividaram-se com a certeza de que a União os socorreria e, efetivamente, esses débitos foram sistematicamente renegociados.

Como observa Abrucio e Loureiro, estabeleceu-se uma situação de *moral hazard*²¹¹ no relacionamento entre a União e os governos subnacionais, com fulcro em três artifícios: (i) receitas extraordinárias geradas pelo chamado “imposto inflacionário”, oriundo tanto de reajustes da folha de pessoal em níveis inferiores à taxa de inflação quanto do prolongamento dos prazos de pagamento de credores; (ii) uso dos bancos estaduais como mecanismo de “quase-emissão” de moeda, pela prática reiterada de o governo não saldar as dívidas contraídas com essas agências financeiras, cujos dirigentes eram nomeados pelos próprios governadores; (iii) por fim, a renegociação continuada do pagamento das dívidas com a União na prática significava sua postergação por tempo indeterminado.²¹²

A situação começa a mudar a partir de 1994, no início do Plano Real. A estabilização monetária afetou a área fiscal no Brasil e impactou diretamente as relações financeiras intergovernamentais. Como narra Marcos Nobre,²¹³ o primeiro movimento de neutralização da política dos governadores realizado pela aliança do Real veio com a própria estabilidade da moeda, que teve um efeito devastador sobre a dívida pública. Sem o permanente adiamento representado pela inflação, os governadores se viram em dificuldades orçamentárias

²¹⁰ ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os Barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Editora Hucitec. Departamento de Ciência Política, USP, 1998.

²¹¹ O termo “risco moral” surge inicialmente no mercado de seguros, em que há assimetria informacional entre a seguradora (principal) e o segurado (agente). Como a seguradora não conhece completamente o risco do agente, ela define o prêmio de seguro baseando-se num risco médio calculado para agentes de riscos diferenciados. O risco moral é caracterizado pelo comportamento dos indivíduos depois de firmado o contrato de seguro, ou seja, por ações que podem prejudicar a seguradora, como se tornarem mais negligentes em relação ao bem segurado ou causarem danos ao próprio bem buscando obter ganhos financeiros.

²¹² LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. “Política e Reformas Fiscais no Brasil Recente”. *Revista de Economia Política*, vol. 24, nº 1 (93), janeiro-março/2004, p. 55.

²¹³ NOBRE, Marcos. *Imobilismo em movimento. Da abertura democrática ao governo Dilma*. São Paulo: Companhia das Letras, 2013. [eBook]. Relata o autor que o governo FHC atraiu os parlamentares do PMDB para sua base de apoio, fortalecendo o polo parlamentar, ao qual pretendia submeter o dos governadores. Cortou o vínculo de sobrevivência política que se havia estabelecido desde a década de 1980 entre os parlamentares e os governadores dos estados pelos quais tinham sido eleitos, passando a negociar diretamente com os parlamentares, sem passar pelos governadores. Ou seja, tirar poder dos governadores e fortalecer o Parlamento significou tanto estabelecer o monopólio da política econômica no governo central como, ao mesmo tempo, indicar o Congresso como instituição privilegiada da negociação política.

intransponíveis e, por outro lado, encontraram no governo federal um duro negociador na reestruturação das dívidas estaduais. A renegociação das dívidas dos Estados não resultou apenas em uma significativa e duradoura limitação orçamentária: representou ainda uma dependência financeira extrema dos governadores em relação ao governo federal.

A estabilização monetária alcançada pelo Plano Real fortaleceu o governo central e viabilizou, a partir de então, o crescimento da engenharia institucional apta para modificação do cenário macroeconômico. Houve uma concentração da autoridade monetária no Banco Central, o Ministério da Fazenda ganha poder, em especial a Secretaria da Receita Federal e o Tesouro Nacional. Aperfeiçoou-se a máquina arrecadatória e incrementou-se a instituição de tributos, gerando-se o maior crescimento da carga tributária que se teve notícia no país, passando de 22% do PIB em 1994 para cerca de 34% em 2002. A União retoma as rédeas da política tributária e fiscal brasileira e volta a centralizar os recursos tributários, deixando os demais entes federados dependentes.²¹⁴

A centralização do modelo federativo brasileiro a partir do governo FHC foi tamanha que há autores que consideram o sistema brasileiro como “um regime hierárquico, estreitamente administrado, não distinto daquele encontrado em muitos sistemas unitários”.²¹⁵ Realmente, em que pese o desiderato descentralizador que a CRFB/88 deu à República Federativa brasileira, um modelo bem mais centralizado foi instaurado desde então, mormente porque o pacto federativo original foi substancialmente modificado com alteração na divisão de receitas entre os entes tributantes, tanto por alterações no texto da própria CRFB/88, quanto pela legislação infraconstitucional.

3.3. A tecnoburocracia financeira e o seu papel no remanejamento do sistema tributário

Adotada para substituir a administração patrimonialista, própria das monarquias absolutas nas quais o patrimônio público e o privado eram confundidos, a administração pública burocrática surge no século XIX²¹⁶ por ser mais compatível com o capitalismo industrial e as democracias parlamentares haja vista a fundamental separação entre o político e o

²¹⁴ LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. *op. cit.* p. 56. Segundo os professores, “o Ministério da Fazenda fortaleceu-se de modo particular no governo FHC. Basicamente, esse poderio foi exercido por meio da liberação ou retenção de recursos orçamentários por parte da STN, que determinava, assim, o ritmo da implementação das políticas definidas por outros ministérios, de acordo com as necessidades do ajuste fiscal. Igualmente por meio dos técnicos do Tesouro, a Fazenda atuou politicamente como mecanismo de controle dos outros ministérios nos quais os titulares foram nomeados como resultado das negociações para obter apoio no Congresso, fazendo com que eles se ajustassem às necessidades de controle das contas públicas” (p. 56-57).

²¹⁵ RODDEN, Jonathan A. *Hamilton's Paradox. The Promise and Peril of Fiscal Federalism*. Cambridge, Cambridge University Press, 2006, p. 247.

²¹⁶ No Brasil, a Revolução de 1930 é considerada o marco que propiciou a organização burocrática, por representar uma baliza na evolução do sistema administrativo, que passa a ser o principal instrumento do Governo Provisório e, posteriormente, do Governo discricionário de Getúlio Vargas. (OLIVEIRA, Gercina Alves de. “A Burocracia Weberiana e a Administração Federal Brasileira”, *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro: jul./dez. 1970, p. 66).

administrador público.²¹⁷ Embora, a partir da década de 1980, tenha ganhado força a ideia de que a administração pública gerencial deveria substituir o modelo de administração pública burocrática, não se pode afastar a importância do segundo modelo para os procedimentos rotineiros e para a generalidade dos casos, uma vez que, mediante soluções pré-programadas, manuais, atuações marcadas e por vezes pré-definidas, ele possibilita a obtenção de resultados adequados, evita a corrupção e favorece o combate à imoralidade administrativa.²¹⁸

Sistematizada por Max Weber como forma de dominação,²¹⁹ a burocracia se sustenta sobre o conhecimento técnico que, além de lhe conferir caráter racional, a transforma em instrumento capaz de assegurar a eficiência administrativa.²²⁰ Isso pressupõe certa racionalidade impessoal que, guiada por regras formais que padronizam e conferem igualdade no tratamento dos casos, define com precisão as relações de mando e subordinação, mediante a distribuição das atividades a serem executadas, considerando os fins almejados. Weber, ao se debruçar sobre a questão da administração racional e irracional da justiça considera que “o sucesso de uma organização burocrática tem sido sua superioridade técnica sobre as demais formas”,²²¹ e discorre sobre as vantagens da organização estritamente burocrática, quais sejam: “a precisão, velocidade, consistência, disponibilidade de registros, continuidade, possibilidade de sigilo, unidade, coordenação rigorosa, além da redução de atritos e gastos com material e pessoal”.²²²

²¹⁷ BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. “Da administração pública burocrática à gerencial”. *Revista do Serviço Público*. v. 120, nº 1, jan-abr 1996, p. 10.

²¹⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. “A Administração Pública consensual na modernidade líquida”. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 14, n. 155, jan. 2014, p. 34. Segundo os autores, “[e]m regra, pode-se mesmo afirmar que o modelo burocrático responde às exigências de moralidade e eficiência da Administração Pública moderna. O que acontece é que, em inúmeras situações, muitas vezes de relevância, a atuação burocrática não conduz a uma solução concreta adequada à complexidade e ao dinamismo, próprios da sociedade pluralista moderna. Não que o modelo até então estruturado seja totalmente ruim e por isso deva ser abandonado. O fato é que se tornam necessários ajustes que permitam que, em situações relevantes excepcionais, soluções igualmente especiais possam ser adotadas.”

²¹⁹ O termo “dominação” é usado pelo autor alemão para explicar os motivos pelos quais o destinatário acata uma ordem. Historicamente, no campo da política há três razões, cada qual constituindo uma forma de dominação. A primeira, mais antiga, seria a dominação tradicional, baseada na tradição, nos costumes, no “sangue”, isto é, o destinatário obedecia ao monarca, porque seu pai assim o fazia. A segunda forma, que seria uma forma excepcional de dominação, seria a dominação carismática. Nesse aspecto, Weber toma emprestado o termo “carisma” da teologia e demonstra que o destinatário obedece a aquele que foi ungido com um dom especial, um “caudilho”. A terceira forma seria a forma tipicamente moderna. Na modernidade, assume a forma de dominação racional, legal ou burocrática, que é diversa das formas de dominação que existiram na Antiguidade e na Idade Média. Nesse tipo de dominação, há uma adequação de meios e fins, baseado no uso da razão. Num conceito bem específico de racionalidade, prevalece a capacidade da eleição de meios adequados (racionais) para a realização de determinados fins.

²²⁰ Salienta Batista Júnior que “ao contrário do retrato popular, o conceito de burocracia alinhavado por Max Weber se inspirou nas grandes organizações de sua época, como a Igreja e o exército, e visou à máxima eficiência, concentrando os meios de administração no topo da hierarquia, utilizando regras racionais e impessoais, precisando detalhada e antecipadamente os procedimentos. O modelo burocrático weberiano, assim, assenta-se em normas e regulamentos previamente estabelecidos, hábeis a definir, pelo menos em tese, antecipadamente e de forma exaustiva, a forma da organização funcionar.” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2002, p. 60-61).

²²¹ WEBER, Max. *O direito na economia e na sociedade*. Tradução de Marsely De Marco Martins Dantas. São Paulo: Ícone, 2011, p. 325.

²²² WEBER, Max. *op. cit.*, p. 325. A burocracia de Weber nada tem a ver, portanto, com a corrupção da burocracia.

Burocracia, portanto, consiste em “uma estrutura social na qual a direção das atividades coletivas fica a cargo de um aparelho impessoal hierarquicamente organizado, que deve agir segundo critérios impessoais e métodos racionais.”²²³ A relevância do modelo burocrático preconizado por Weber decorre de determinados princípios como a impessoalidade, a hierarquia, a padronização e a formalização, além da separação de domínios público e privado, e, adotado pelas organizações públicas e privadas, consolida metodologias de análises racionais e possibilita o aprimoramento dos processos de produção. Esse sistema, criado para ser eficiente, impessoal e regulado possibilitou a formalização das competências técnicas e o predomínio de uma lógica racional sobre uma lógica intuitiva.

Na dominação racional, prevalece a capacidade da eleição de meios adequados para a realização de determinados fins. O traço característico da dominação racional é exatamente a exigência da melhor adequação dos meios e fins. Nessa lógica, o conhecimento tem um papel fundamental. Funcionários altamente especializados, capazes de escolher o modo mais preciso, mais rápido, e, portanto, mais eficiente, para se chegar a determinado fim, adquirem importância fundamental. O conhecimento é o que vai legitimar o *staff* de funcionários que compõem a burocracia. Com o crescimento de poder da classe técnica, ganha destaque o prestígio alçado pela comunidade financeira, eis que é ela quem fornece o principal fator de produção do modelo: o capital. No primeiro mandato do presidente FHC (1995-1998), ainda na implementação do programa da aliança do Real, fez aparecer uma nova lógica de gerenciamento político, exigindo o deslocamento para o núcleo de governo de uma série de quadros, tanto da elite da burocracia estatal como de fora da burocracia brasileira (especialmente do mercado financeiro), comprometidos com as teses fundamentais da estabilização.²²⁴

A estabilização monetária alcançada fortaleceu o então presidente da República, que montou uma engenharia institucional para modificar o cenário macroeconômico, concentrando a autoridade monetária no Banco Central e conferindo poder ao Ministério da Fazenda, especialmente às suas Secretarias da Receita Federal e do Tesouro Nacional. Relativamente papel da burocracia econômica, houve um processo de aprendizado incremental em relação às mudanças e aos erros cometidos ao longo da redemocratização, haja vista que muitos dos integrantes do *staff* da Fazenda, mesmo os que não eram de carreira, já tinham tido experiência em governos anteriores e conhecido os limites político-econômicos postos ao reordenamento fiscal do país. Operou-se, em relação à tecnoburocracia financeira, o *learning organization*,²²⁵

²²³ MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 6ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1985, p. 7.

²²⁴ NOBRE, Marcos. *op. cit.* [eBook].

²²⁵ O aprendizado com as experiências do passado é uma lição antiga que vem sendo estudada para incorporação às organizações, a partir das lições de Peter Senge, no *best-seller* “The Fifth Discipline: The Art and Practice of the Learning Organization”, de 1990. As organizações que aprendem (*learning organizations*), são “organizações onde as pessoas expandem

aspecto característico não só dos grupos burocráticos estáveis, mas também dos altos funcionários que vêm de fora da administração pública.²²⁶

Foi talvez por ter saído na frente com a organização de sua burocracia que a União tenha logrado disseminar o preconceito que até hoje vige, qual seja, o de que é ela que congrega mais gente preparada e o aparato administrativo mais adequado para liderar a gestão da política tributária brasileira, sendo os Estados e Municípios entes federados desorganizados e irresponsáveis.²²⁷ Não se passa de um mera discriminação e implicância da tecnoburocracia federal que impôs sua *expertise* e usou o poder político e econômico em detrimento dos demais entes políticos.

Na verdade, para colocar a inflação sob controle, o Plano Real aumentou substancialmente a dívida pública, o conjunto de obrigações assumidas para financiar o déficit de todo o setor público. Ou seja, o governo que aprovou a LRF em seu segundo mandato foi o mesmo que deixou de praticá-la. Assim, ao retirar do âmbito dos Estados a maior parte desses instrumentos de política fiscal e monetária habituais no período inflacionário, o Governo federal garantiu o monopólio da irresponsabilidade fiscal, passando a centralizar e efetivamente controlar a política econômica como um todo. Nesse quadro, portanto, é que ganhou força a tecnoburocracia financeira federal para propor as transformações realizadas no sistema tributário brasileiro.

3.4. Um “novo” sistema tributário engendrado pelos técnicos do Poder Executivo

A diminuição da força dos governadores aliada ao contínuo processo de dominação da tecnoburocracia federal fez quebrar a ideia de descentralização do constituinte originário, uma vez que diversas medidas foram sendo tomadas pelo poder central com o propósito de retirar receitas dos Estados e municimar a União de maior arrecadação. Onofre Batista Júnior, em diversas oportunidades, teceu críticas a tais comportamentos e, segundo ele, medidas legislativas como a Lei Kandir, “pilotada pela tecnoburocracia da União, determinou a

continuamente sua capacidade de criar os resultados que elas realmente desejam, onde maneiras novas e expansivas de pensar são encorajadas, onde a aspiração coletiva é livre, e onde as pessoas estão constantemente aprendendo a aprender coletivamente” (SENGE, Peter. *A Quinta Disciplina*. São Paulo: Editora Best Seller, 1999, p. 7). Sem dúvida, uma organização que aprende, além de criar novos modos de pensar, incorporando conhecimentos para a realização do trabalho, tem a capacidade de transferi-los, modificando seu comportamento. No caso da tecnoburocracia financeira federal, fica evidente que sua aprendizagem resultou em uma organização mais inteligente e capaz de redefinir os rumos da tributação brasileira.

²²⁶ LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. *op. cit.*, p. 57.

²²⁷ Misabel Derzi ensina que é necessário lutar contra esse preconceito, mostrando que a realidade é outra. “A União não cumpre suas metas fiscais obrigatórias e vive alterando-as, embora tenha disponibilidade para perdoar dívidas bilionárias no setor do agronegócio, além de irrigar as bases políticas de deputados com recursos públicos, visando a interesses pessoais do governante. [...] Dá-se no plano doméstico, simples replicação do argumento da maior *expertise* com que, no plano internacional, os países desenvolvidos também impõem normas e procedimentos, inclusive na área tributária, aos países em desenvolvimento”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. “Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais”. *op. cit.*, p. 119).

desoneração das exportações de forma ampla e o incentivo dado ocorreu à custa da arrecadação estadual”, o que contribuiu para prejudicar o pacto federativo original.²²⁸

O “novo” sistema tributário redesenhado pelo poder central impactou fortemente os Estados e Municípios. Mesmo que posteriores emendas constitucionais tenham aumentado a partilha do produto da arrecadação de impostos federais,²²⁹ a União, sobretudo através das contribuições especiais (espécie tributária prevista no art. 149), cuja receita não é partilhada com os demais entes, reverteu o quadro constitucional de partilha de receitas, concentrando em seu poder a maior parte dos recursos tributários arrecadados. A partir do Plano Real, houve um incremento da participação das receitas de contribuições no total de receitas correntes da União de 29,18% (em 1994) para patamares acima 50%, chegando a até 60,81% (em 2004), estabilizando-se num patamar entre 50 e 55%.

Marciano de Godoi explica que, a partir de 1994, a equipe econômica do Governo federal foi se dando conta dos seguintes dados: (i) o potencial arrecadatório das contribuições de seguridade social e de Cides é muito maior do que os impostos: são mais rentáveis e apresentam menos risco de evasão; e (ii) quase metade da arrecadação dos impostos federais é repartida, ao passo que a arrecadação das contribuições fica praticamente toda nos cofres federais. Por isso, os técnicos da burocracia federal adotaram uma “política de arrecadação que privilegiou sistematicamente o aumento da arrecadação das contribuições sociais/Cides vis-à-vis à arrecadação dos impostos federais”.²³⁰

Na realidade, apesar de o sistema tributário brasileiro ter adotado normas rígidas, tornando difícil a criação de novos impostos ou empréstimos compulsórios, a CRFB/88, em outros capítulos, especialmente ao dispor sobre a seguridade social, criou um “sistema tributário

²²⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. “Relatório de comissão sobre Lei Kandir ofende pacto federativo”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 6/11/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-nov-06/onofre-junior-relatorio-lei-kandir-ofende-pacto-federativo>>. Acesso: 15/1/2020. Ainda nas suas palavras: “a União, sistematicamente, federaliza ganhos e subnacionaliza custos. Esse federalismo canibal, dia após dia, vem destruindo o Brasil. Um país de mais de 200 milhões de habitantes, de dimensões continentais, jamais conseguirá ser gerido a partir de políticas forjadas por tecnoburocratas encastelados em Brasília, distantes do povo e dos problemas reais do Brasil”. (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Fernanda Alen Gonçalves da. “A malfadada política macroeconômica da Lei Kandir”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 2/5/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mai-02/malfadada-politica-macroeconomica-lei-kandir>>. Acesso: 15/1/2020).

²²⁹ Pelo texto originário da CRFB/88, aos Estados-membros, por meio do FPE, coube 21,5% do IR e do IPI arrecadado pela União. Aos municípios, por meio do FPM, coube 22,5% do IR e do IPI arrecadados pela União. Em 2007, por força da EC nº 55, esse percentual foi acrescido de mais 1% a ser entregue aos municípios. Em 2014, o texto constitucional é alterado outra vez pela EC nº 84/2014, que acrescentou mais um ponto percentual ao FPM.

²³⁰ GODOI, Marciano Seabra de. “Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional”. *Revista de Direito Tributário da APET*, v. 15, São Paulo: MP Editora, 2007, p. 86-87. O mencionado aumento das contribuições foi implementado por duas categorias de medidas legislativas: (1) criação de novas contribuições (CPMF em 1996 – EC 12; Cide-Royalties em 2000 – Lei 10.168; Cide-combustível em 2001 – EC 33 e Lei 10.336; PIS e Cofins sobre importação em 2004 – Lei 10.865); e (2) majoração substancial das contribuições já existentes (majoração da alíquota da CPMF – que era originalmente 0,20% e subiu para 0,38%, majoração da alíquota da Cofins de 2% e subiu para 3% em 1998 (art. 8º da Lei 9.718), majoração da base de cálculo do PIS e da Cofins para atingir toda a receita das empresas em 1998 (EC 20/98 e art. 3º, § 1º da Lei 9.718/98), majoração da alíquota e da base de cálculo da CSLL e, já em 2002/2003, implementação do PIS/Cofins não-cumulativo que acabou aumentando em grande medida o valor arrecadado com as duas contribuições).

paralelo”, permitindo a criação de uma série de contribuições sobre a folha de salário (e demais rendimentos), o faturamento (ou receita bruta) e o lucro – para a seguridade social (art. 195); para o ensino fundamental (art. 212, § 5º); para o apoio ao trabalhador (art. 239); e para entidades vinculadas ao sistema sindical (art. 240). Além disso, em relação às contribuições para a seguridade social, foram elas excepcionadas do chamado princípio da anterioridade do exercício, podendo ser exigidas 90 dias da data da publicação da lei que as criou ou majorou. Ou seja, era muito mais fácil aumentar a incidência de contribuições do que de impostos.²³¹

Dessa forma, no período pós-Constituição, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, que pioraram a qualidade da tributação. Na área tributária, ocorreram a criação de novos tributos e elevação das alíquotas dos já existentes,²³² em particular daqueles não sujeitos à partilha com Estados e Municípios. Não bastasse o desvirtuamento da distribuição de competências/receitas idealizada pelo constituinte de 1988, outras medidas foram feitas pelos formuladores da política fiscal federal que prejudicaram diretamente os cofres dos Estados e Municípios,²³³ como se deu na desoneração do ICMS incidente sobre as exportações realizada pela LC nº 87/96, sendo certo que a União nunca reparou os danos econômicos decorrentes da exoneração por ela articulada.

Na esteira da opinião de Onofre Batista Júnior e Marina Marinho, os Estados acabaram por pagar a conta do Plano Real e a União e seus tecnoburocratas até hoje não conseguiram aceitar o compartilhamento de poder idealizado pela CRFB/88 e, por isso, atuam sistematicamente de maneira antijurídica, em ofensa ao princípio federalista.²³⁴ Concluem os autores que a política da tecnoburocracia financeira da União desmantelou e vem desmantelando o pacto federativo, alongando os poderes centrais e restringindo competências estaduais e sacrificando os entes subnacionais.²³⁵

²³¹ Nesse sentido: DORNELLES, Francisco. *op. cit.*, p. 118.

²³² Colhe-se do estudo de Batista Júnior e Marinho que “a União [...] alargou a incidência dos impostos sobre o consumo quando criou contribuições sociais (não compartilhadas com os Estados) e instituiu verdadeiro ICMS federal (PIS e COFINS). [...] [A] União aprovou renúncias a tributos cuja arrecadação é compartilhada com os Estados (desonerações do IPI, como em 2009; deduções no IR) e, para cobrir seu déficit, ampliou as contribuições sociais (tributos não compartilhados), desvinculando parcela das receitas. Assim, os recursos foram se concentrando no ente federativo maior, em claro movimento centrípeto, contrário à tendência centrífuga idealizada pelo constituinte de 1988. Na verdade, para a tecnoburocracia financeira da União, a nova Constituição foi um verdadeiro choque, porque, em última análise, descentralizou poder. A reação veio logo na segunda metade da década de noventa, quando foi inaugurada uma nova fase do federalismo fiscal brasileiro, quando ocorreu nítido “fortalecimento do poder central” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. “As relações federativas e a Lei Kandir: em busca de um acerto de contas”. *Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v.13, n.1, jan./dez., 2016. p. 80).

²³³ Na verdade, os Municípios até conseguiram incrementar suas receitas a partir de emendas constitucionais, o que demonstra que foram os Estados-membros os mais afetados pelas alterações legislativas que ocorreram após a CRFB/88. Por exemplo, a criação da Cosip pela EC nº 39, de 2002, que acrescentou o art. 149-A, bem como a possibilidade da instituição do IPTU de forma progressiva, em razão do valor do imóvel, com a nova redação dada ao art. 156, § 1º, dada pela EC nº 29, de 2000, foram iniciativas do legislador constituinte derivado em face da formação de uma jurisprudência do STF que se consolidou de maneira desfavorável aos Municípios.

²³⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. *op. cit.*, 2016. p. 80.

²³⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. *op. cit.*, 2016, p. 99.

3.5. Como foi possível a modelagem de um novo sistema tributário centralizador

A tecnoburocracia federal pôde operar de forma eficiente diante do fato de o Poder Executivo ter passado a ser o principal produtor de normas jurídicas num cenário atual de total governamentalização do poder de decisão em matéria de tributação, como destacado anteriormente. Nesse contexto, a vontade do Poder Executivo federal e da tecnoburocracia tem prevalecido e o Poder Legislativo acabou por cancelar praticamente todas as medidas propostas e que acabaram interferindo no sistema tributário brasileiro.

Com base no princípio do federalismo da “lei da participação” de George Scelle²³⁶ – segundo o qual é necessário que os Estados-membros participem do processo político relativo a toda a Federação, com voz ativa nas decisões tomadas em conjunto – Batista Júnior e Marinho reputam ofensiva a decisão política tomada pela União ao alvedrio dos Estados, DF e Municípios, na decisão de desoneração completa do ICMS nas exportações, realizada desde a Lei Kandir. Para eles, é inconstitucional a decisão tomada pelo legislador da União “em atenção às determinações do Executivo federal (atuando como um ‘rolo compressor’)”.²³⁷

Atua como limite à atuação abusiva da tecnoburocracia e do Governo federal, portanto, o *devido* PLT nacional. É dizer, se a representatividade dos Estados-membros fosse efetiva e real no Senado Federal²³⁸ e, ao mesmo tempo, se o Congresso Nacional tivesse condições institucionais e interesse político de “legislar” sobre a política fiscal e tributária brasileiras, certamente, as alterações que acabaram sendo feitas no STN não impactariam tão severamente nas receitas dos demais entes políticos. Além do declínio do papel do Parlamento brasileiro e sua dificuldade para lidar com as proposições da tecnoburocracia financeira federal, certas condições institucionais acabaram sendo fundamentais para as alterações constitucionais e legais que acabaram por alterar o sistema tributário pactuado em 1988.²³⁹

²³⁶ “Há, segundo Georges Scelle, dois princípios capitais que são a chave de todo o sistema federativo: a lei da participação e a lei da autonomia. Mediante a lei de participação, tomam os Estados-membros parte no processo de elaboração da vontade política válida para toda a organização federal, intervêm com voz ativa nas deliberações de conjunto, contribuem para formar as peças do aparelho institucional da Federação e são no dizer de Le Fur partes tanto na criação como no exercício da ‘substância mesma da soberania’, traços estes que bastam já para configurá-los inteiramente distintos das províncias ou coletividades simplesmente descentralizadas que compõem o Estado unitário. Através da lei da autonomia manifesta-se com toda a clareza o caráter estatal das unidades federadas.” (BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 232).

²³⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. *op. cit.*, 2016. p. 77-78.

²³⁸ A Câmara dos Deputados é formalmente a representação popular onde o mecanismo de escolha deve respeitar a idéia de soberania popular e voto igualitário: um cidadão um voto. Por sua vez, o Senado é formalmente a casa de representação dos interesses dos entes federados em um estado federal. No Brasil, o Senado deveria representar os Estados e o DF em um federalismo simétrico, isto é, a representação dos Estados não é proporcional a população, ao poder econômico ou dimensão territorial mas igualitária para cada Estado: três senadores para cada Estado-Membro e o Distrito Federal. Nesse sentido, confira-se: MAGALHÃES, José Luiz Quadros. “A necessidade de revisão do papel do Senado na democracia representativa brasileira – ou sua extinção”. In: BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira. (Coord.) *Constituição e democracia: aplicações*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 137.

²³⁹ De acordo com os postulados do federalismo comparado, a formação de uma federação supõe um contrato constitucional entre unidades constituintes, que definem proteções institucionais a fim de evitar futuras expropriações por parte das demais

Como explica Marta Arretche, há ao menos duas condições institucionais que permitiram a expansão da autoridade da União sobre os governos subnacionais, além da preponderância do Executivo sobre o Legislativo: (i) os formuladores da CRFB/88 criaram um modelo de Estado federativo que combina ampla autoridade jurisdicional à União com limitadas oportunidades institucionais de veto aos governos subnacionais, não tendo havido preocupação em criar um ambiente institucional apto a congelar a distribuição original de autoridade de 1988, pois não foram estabelecidas regras que exigiriam, no futuro, a mobilização de supermaiorias para alterar aquele contrato original;²⁴⁰ (ii) além disso, as regras que regem as interações entre o governo central e os governos subnacionais favorecem o primeiro e limitam as oportunidades de veto dos governos subnacionais.²⁴¹

O exemplo da aprovação da Lei Kandir pelo Congresso Nacional evidencia que não foi alterada a distribuição jurisdicional de autoridade tributária da CRFB/88, que já previa que uma legislação nacional deveria regular o ICMS. Assim, as próprias regras constitucionais conceberam uma modalidade de distribuição vertical de autoridade tributária que centraliza, na União, a prerrogativa de definir as normas gerais de impostos estaduais e municipais, como uma contrapartida necessária da homogeneidade dessas regras no território nacional.

Por óbvio, há que se distinguir a lei “nacional” da lei “federal”: a primeira tem campo de abrangência para os três níveis da Federação, como é o caso do CTN e da Lei Kandir. Por sua vez, a lei “federal” tem aplicação restrita à esfera federal. Como ambas as leis, nacionais ou federais, são de competência do Congresso Nacional, formalmente, se identificam. Contudo, seu âmbito de incidência é distinto, sendo este o fundamento da classificação.²⁴² O problema é que os legisladores que integram o Congresso Nacional são legitimados pelo sistema para produzirem tanto normas nacionais quanto federais. Apesar de exercerem competências

unidades ou do governo central. (ARRETCHÉ, Marta. “Continuidades e descontinuidades da Federação Brasileira: de como 1988 facilitou 1995”. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, vol. 52, nº 2, 2009, p. 378).

²⁴⁰ ARRETCHÉ, Marta. *op. cit.*, 2009, p. 380.

²⁴¹ Segundo Arretche, “a análise comparada apresenta dois argumentos para interpretar os mecanismos pelos quais Estados federativos podem afetar mudanças no *status quo*: a tese da autoridade sobre jurisdições e a tese dos pontos de veto. A primeira estabelece que a distribuição de autoridade legislativa pode operar como um limitador das iniciativas do governo federal na medida em que a Constituição não confira autoridade a este último para iniciar legislação sobre uma dada área de política [...]. Nesse caso, portanto, um governo central limitado seria aquele em que a União estivesse constitucionalmente proibida de apresentar propostas em políticas específicas. [...] A segunda tese estabelece que as federações tendem a apresentar mais pontos de veto no processo decisório do que os sistemas unitários [...], aumentando assim a influência de grupos contrários às iniciativas de reforma. Adicionalmente, as federações criariam instituições específicas para proteger as unidades constituintes de tentativas futuras de expropriação por parte do centro ou de outras unidades, tornando os governos subnacionais *veto players* decisivos em matérias que afetem diretamente seus interesses [...]. Além do bicameralismo, dificuldades para emendar a Constituição, exigências de supermaiorias, referendos, arenas adicionais de veto propiciariam tais poderes de veto [...]. Coalizões supermajoritárias ou condições excepcionais seriam fatores necessários para alterar uma dada distribuição original de competências. Portanto, esses resultados dependem criticamente do modo como instituições que criem oportunidades de veto às minorias se combinam nos contextos nacionais”. (ARRETCHÉ, Marta. *op. cit.*, p. 381-382).

²⁴² “[A] Constituição confere à lei nacional amplíssimo poder para regular matérias específicas em todo o território nacional, abstração feita da sujeição dos destinatários da norma, quer à União, quer a Estados e Municípios. Já a lei federal, embora editada pelo mesmo órgão, onera, circunscritamente, somente os jurisdicionados da União.” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, p. 94-95).

legislativas distintas, o mesmo corpo de representantes poder ser (i) o legislador constituinte derivado, (ii) o legislador federal ou (iii) o legislador nacional.

Batista Júnior, nas suas críticas à omissão em legislar sobre a compensação devida aos Estados pelas perdas decorrentes da aprovação da Lei Kandir, dando evidente preferência aos interesses do poder central, ressaltou que “o problema é que o Congresso Nacional conta com legisladores da União (federalis) e nacionais. Com os mesmos trajes, as normas da União são feitas pelos mesmos parlamentares que fazem as normas nacionais”.²⁴³ Como mencionado por Arretche, com base na teoria do poder jurisdicional, constata-se que não apenas o governo federal não estava impedido de legislar sobre matérias tributárias de outros entes, como estava, na verdade, autorizado pela CRFB/88, acabando por limitar os governos subnacionais a adotar novas bases de tributação sem prévia autorização da legislação federal.²⁴⁴

Outra característica da CRFB/88 é ser menos exigente quanto à aprovação de emendas ao seu próprio texto em relação à outras constituições. A tecnoburocracia federal não teve dificuldade em redesenhar o modelo de tributação, focando nas contribuições, mesmo tendo que promover diversas alterações constitucionais. Conforme dispõe o art. 60, para emendar a Constituição brasileira, cuja iniciativa pode partir de 1/3 dos deputados ou dos senadores, do presidente da República ou mais de metade das Assembleias Legislativas (pelo menos 14 de 27), exige-se a votação da proposição em dois turnos, nas duas Casas do Congresso – Câmara e Senado ou Senado e Câmara, na hipótese de iniciativa de senadores –, com o voto favorável de 3/5 dos deputados (308) e dos senadores (49). Ou seja, não são necessárias supermaiorias para a aprovação das emendas.

Por outro lado, a Constituição dos EUA (artigo V), por exemplo, apenas por iniciativa de dois terços dos membros da Câmara e do Senado ou a pedido de dois terços dos 50 estados (33 dos 50 estados), poderá ser proposta a emenda e, para que a proposição entre em vigor, necessita ainda que seu texto seja ratificado por três quartos dos Estados (38 dos 50 estados). Percebe-se claramente que a Constituição norte-americana é bem mais rígida do que a brasileira,²⁴⁵ exigindo que três quartos dos Estados ratifiquem a emenda para que ela entre em vigor. Imagine se a tecnoburocracia financeira federal teria sucesso no seu intento se fosse

²⁴³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. “A Lei Kandir e o risco de um ‘tombo federativo’”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 3/3/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-03/onofre-batista-junior-lei-kandir-risco-tombo-federativo>>. Acesso: 15/1/2018.

²⁴⁴ ARRETCHÉ, Marta. *op. cit.*, p. 390-392.

²⁴⁵ A extrema rigidez da Constituição dos EUA é, inclusive, objeto de crítica: LEVINSON, Stanford. “Pior defeito da Constituição dos EUA é dificultar emendas”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 1/6/2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jun-01/pior-defeito-constituicao-eua-dificultar-emendas-necessarias>>. Acesso em: 18 ago. 2020.

necessária a ratificação das inúmeras emendas aprovadas no Congresso Nacional por 20 dos 27 entes federados (26 Estados e o DF)?

A necessidade de recepção das emendas constitucionais por cada um dos Estados Federados, que gera mais autonomia inerente ao sistema, aproxima o modelo norte-americano de um “federalismo de política conjunta”, bem diferente do que ocorre no Brasil, em que as alterações da Constituição são introduzidas com mais facilidade pelo Poder Legislativo federal. Uma vez respeitado o quórum especial, para aprovação de emendas, mudanças prejudiciais aos Estados membros poderão ser introduzidas, mesmo que em detrimento dos interesses estaduais e municipais. Assim como os EUA, outras federações criaram oportunidades de veto para emendar a Constituição mediante arenas adicionais de decisão. Na Suíça e na Austrália, mudanças legislativas que afetem os interesses das regiões devem ser aprovadas por um referendo, com aprovação da maioria dos eleitores e da maioria dos Estados, oportunizando às minorias afetadas pelas decisões tomadas pela maioria nas arenas decisórias centrais.

Finalmente, deve-se considerar que diversas mudanças que impactaram no poder tributário de Estados e Municípios e, por conseguinte, na mudança do pacto federativo celebrado em 1988, não decorreram apenas de alterações constitucionais, pois foram feitas diversas alterações mediante projetos de lei e projetos de lei complementar. Como a União tem amplos poderes legislativos, e, em matéria tributária, legisla sobre as normas gerais, a regulamentação de qualquer matéria de interesse nacional pode ser apresentada ao Congresso Nacional. Como no Senado, que seria uma arena de veto,²⁴⁶ o comportamento parlamentar dos senadores é partidário, prevalecendo a disciplina partidária sobre a coesão das bancadas regionais,²⁴⁷ foi possível que a União implementasse um sistema centralizador a partir da CRFB/88. A real função institucional de representação dos interesses dos Estados é deixada de lado,²⁴⁸ e mesmo uma aprovação de lei complementar, em que é necessária maioria absoluta,

²⁴⁶ Magalhães explica que “o nosso Senado, além de casa de representação dos Estados membros e do DF cumpre a função de casa legislativa revisora de natureza moderadora conservadora, com o objetivo de barrar prováveis mudanças bruscas na legislação e na Constituição decorrentes de uma alteração radical na composição da Câmara dos Deputados, uma vez que esta casa tem todas as suas cadeiras em disputa no período de quatro em quatro anos, enquanto no Senado a renovação ocorre na proporção de um terço, dois terços a cada quatro anos, permanecendo, portanto sempre uma parcela de componentes eleitos na legislatura anterior.” (MAGALHÃES, José Luiz Quadros. *op. cit.*, p. 137-138).

²⁴⁷ ARRETICHE, Marta. “Quando instituições federativas fortalecem o governo central?”. *Novos estudos CEBRAP*. São Paulo, n. 95, 2003, p. 39-57. Aduz que “o fato de que os senadores tenham comportamento partidário [...] deve ser combinado às regras do processo decisório. Claro está que se as bancadas estaduais no Congresso votassem de modo coeso, em defesa de interesses particularistas, lideradas por seus governadores, seu poder de veto poderia ser ampliado [...]. [...] combinada às instituições do federalismo brasileiro – o potencial poder de veto do Senado, o amplo campo de competências legislativas da União, o comportamento partidário dos senadores e a inexistência da exigência de supermaiorias –, a fórmula da desproporção na representação das unidades constituintes não implica constrangimentos à maioria. Na verdade, aproxima o Brasil das fórmulas que favorecem a autoridade do governo central.” (p. 55-57).

²⁴⁸ Magalhães chegou a escrever que o Senado “pode ser desnecessário, e mais do que isto, pode ser prejudicial, uma vez que não cumpre sua função de casa de representação dos entes federados, distorce a soberania popular fundada no sufrágio igualitário universal (que proíbe a existência de voto censitário ou qualquer outra forma de pesos diferenciados de votos para os cidadãos brasileiros), e ainda é historicamente marcado por uma majoritária representação de elites políticas e econômicas conservadoras, famílias que se alojam no poder, perpetuando um familismo extremamente prejudicial para a idéia de República

pode ser manipulada pela bancada governista federal de acordo com seus interesses. De fato, o país não tem uma federação de “política conjunta”, mas uma política federal, unitariamente tomada pela União.²⁴⁹

Para que o Senado cumprisse sua função de representação dos interesses dos Estados, evitando a distorção provocada pela proporcionalidade da representação popular, e para que a Câmara cumprisse sua função de representação igualitária do povo, evitando a distorção que decorre da simetria federal, teriam que ser corrigidos os seguintes equívocos e omissões: (a) as matérias de interesse dos Estados (matéria tributária e orçamentária, por exemplo) deveriam iniciar obrigatoriamente no Senado e ter obrigatoriamente a palavra final do Senado, após discussão e aprovação ou não do projeto de lei, com ou sem emendas por parte da Câmara. A não aprovação de um projeto de lei do Senado implicaria em veto da Câmara que obrigatoriamente retornaria ao Senado para apreciação; (b) todas as outras matérias de interesse popular em geral deveriam ser iniciadas na Câmara e, depois de passar pelo Senado, retornar sempre à Câmara para discussão e votação final.²⁵⁰

Em outros países, o Senado funciona como uma espécie de “superego da nação”, uma casa conservadora que não detém as mesmas competências que a Câmara (casa de representação popular e por este motivo quase sempre mais importante), e que serve apenas para vetar ou protelar a entrada em vigor de uma lei, levando a Câmara a repensar determinada matéria. Outra característica comum do Senado é a representação dos interesses regionais, razão pela qual a Casa detém competências próprias ligadas a estes interesses, em geral com a palavra final.²⁵¹

As carências institucionais encontradas no Brasil fazem com que o movimento centrípeto continue a pleno vapor. A União sistematicamente avança sobre as bases tributárias dos Estados,²⁵² seja incrementando a tributação do consumo com suas contribuições ou exigindo imposto de renda sobre transmissões gratuitas de bens,²⁵³ além de preferir conceder isenções de impostos cuja arrecadação deveria ser compartilhada com os Estados. Enfim, diagnosticado o problema da centralização do sistema tributário brasileiro, que foi e vem sendo manejado pela tecnoburocracia federal, evidencia-se a necessidade de que a comunidade jurídica se esforce e se engaje na luta pela descentralização e por um verdadeiro federalismo

e impedindo reformas e transformações que a Câmara muitas vezes poderia promover” (MAGALHÃES, José Luiz Quadros. *op. cit.*, p. 136).

²⁴⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais”. *op. cit.*, p. 131-132.

²⁵⁰ MAGALHÃES, José Luiz Quadros. *op. cit.*, p. 141-142.

²⁵¹ MAGALHÃES, José Luiz Quadros. *op. cit.*, p. 145-146.

²⁵² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CUNHA, Marize Maria Gabriel de Almeida Pereira da. “Avanço da União sobre as bases tributárias estaduais é inaceitável”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 7/7/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-07/opiniaio-avanco-bases-tributarias-estaduais-inaceitavel>>. Acesso: 15 ago. 2020.

²⁵³ Cf. Lei nº 9.532/97 (art. 23, § 1º).

cooperativo, pois é a diluição do poder, horizontal (separação dos poderes) e vertical (sistema federal) que traz liberdade e igualdade, impedindo o totalitarismo e a ditadura.²⁵⁴

Atualmente, não existe mais dúvida de que a descentralização é um instrumento fundamental do exercício da democracia, na medida em que os cidadãos estão mais perto do poder decisório. O federalismo é um princípio intimamente conectado com a forma de governo democrático, sendo a Federação uma transplantação, para o plano geográfico, da tripartição dos poderes do plano horizontal. São inúmeras as vantagens do modelo, em especial em países com dimensões continentais como o caso brasileiro: a limitação do abuso do poder, a flexibilidade e a possibilidade de respostas mais rápidas, a participação democrática e mais acessível dos cidadãos, que viabiliza o pleno exercício da cidadania em níveis diversos. Ao repartir o poder no plano espacial, a Federação possibilita a unidade nacional sem que haja concentração extrema de poder no ente central, o que favoreceria o autoritarismo. O modelo impõe que as decisões sejam tomadas por meio de canais de diálogos entre os entes federados, sendo certo que, cumprindo a lógica de Montesquieu, um poder deve limitar o outro poder. Ao aproximar o poder político de seus destinatários – reais detentores do poder –, o federalismo permite que o povo tenha mais participação nas atividades públicas e sobre elas exerça maior controle, incrementando o pluralismo e a diversidade.

A Federação é, assim, algo muito maior do que mera forma de estado ou um mero desenho para propiciar convivência entre diferentes Estados que buscam uma unidade nacional, mas exsurge como um instrumento facilitador da democracia, eis que descentraliza verticalmente o poder.²⁵⁵ Preservar espaços para o poder local é fundamental para propiciar a recepção de demandas em sintonia com as peculiaridades das populações, robustecendo a ideia de democracia. Não por outro motivo a CRFB/88, inspirada em um movimento de redemocratização, fez a opção programática por uma considerável descentralização de poder, com o propósito de implantar um federalismo não só como descentralização administrativa, mas também no campo político. Logo, é a Federação que obsta as investidas centralizadoras e garante a democracia no Brasil.

²⁵⁴ “Um Federalismo para a liberdade. É isso que a Constituição determina, para afastar os riscos do retorno de uma ditadura. Para isso é necessário que o Federalismo brasileiro caminhe para um Federalismo de política conjunta, harmonioso, amistoso e leal, em que um Senado atento e participativo proteja os interesses estaduais, não tolerando a imposição de política federal, unilateral e contrária aos interesses dos Estados e Municípios. [...] Imoral é enfraquecer a democracia brasileira, centralizando, fragilizando a Federação e coibindo importante instrumento de dispersão do poder no território nacional. Não basta para nós, brasileiros, apenas a diluição do poder no sentido horizontal, por meio da separação de poderes.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. “Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais”. *op. cit.*, p. 154).

²⁵⁵ Baracho destaca que no “desenvolvimento do processo democrático brasileiro, dois temas têm grande saliência: República e Federação”. (BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Descentralização do poder: federação e município. *Revista de informação legislativa*. Brasília: Senado Federal. Ano 22, n. 85, jan./mar. 1985, p. 164).

3.6. A conexão entre o fortalecimento do Parlamento e o aprimoramento do federalismo

A representatividade dos Estados no Senado Federal não é efetiva; paralelamente, o Congresso Nacional não demonstra possuir condições institucionais e interesse político em assumir qualquer responsabilidade sobre as políticas fiscal e tributária. O esvaziamento do papel do Parlamento no enfrentamento das proposições encampadas pelo(s) Governo(s) e por sua(s) equipe(s) econômica(s), sobretudo em razão de supostas dificuldades técnicas, é marca da institucionalidade praticada no pós-1988. Assim, a despeito da relevância da defesa de uma reforma do rito legislativo atinente às matérias de interesse dos entes subnacionais (como se viu no tópico anterior), principalmente com vistas à revisão do lócus político-discursivo ocupado pelo Senado, deve-se revisitar a composição da casa legislativa.

A bem da verdade, o modelo de Senado historicamente institucionalizado no Brasil, com clara inspiração no arranjo estadunidense, é insuficiente para a veiculação dos interesses subnacionais em um contexto de multipartidarismo e presidencialismo de coalizão. O referencial que se apregoa, por outro lado, é o *design* alemão, no qual a casa “alta” é composta por representantes dos governos estaduais, que atuam, quase naturalmente, em condições institucionais mais adequadas (sobretudo do ponto de vista técnico) para a defesa efetiva dos direitos e o equacionamento das reivindicações dos entes. Não decorre disso a conclusão de que o postulado alemão deva ser importado e imposto à realidade social, política e econômica do Brasil. Não se pode olvidar que: (i) a cooperação interestadual consiste em princípio acentuadamente presente na cultura institucional da Alemanha; (ii) o sistema parlamentarista permite uma proximidade maior entre Executivo e Legislativo, abrandando o fechamento da posição assumida pela tecnoburocracia governamental no processo decisório. Porém, superada essa ressalva, o que se almeja com a comparação entre os sistemas é promover uma reflexão a respeito de possíveis ideias para a reparlamentarização do debate tributário brasileiro – o que permitiria um retorno à essência legitimadora do projeto constituinte para a tributação.

Como prisma para a formulação de propostas voltadas a dirimir ou mitigar o problema, estuda-se, a seguir, o modelo federativo alemão, que constitui um empreendimento organizacional de reconhecido sucesso. O arranjo está arrimado na instituição de um verdadeiro federalismo executivo: o Poder Legislativo federal é fortalecido pela presença, em sua casa “alta”, de representantes estaduais – capazes, pelas posições que ocupam, de defender os interesses dos entes subnacionais na produção da legislação tributária nacional.

3.7. O Federalismo fiscal alemão

O federalismo alemão no século XX traduz em empreendimento organizacional de grande sucesso. Na realização da equiprimordialidade gerencial entre a unidade e a pluralidade políticas, o arranjo constitucional de 1949 permitiu a preservação da coesão social e a plenipotencialização do desenvolvimento material com equanimidade,²⁵⁶ sobrevivendo ao processo de integração europeia e à unificação político-territorial após a queda do Muro de Berlim.²⁵⁷ Embora originária de um esboço de aproximação política no Congresso de Viena, em 1815, e da realização imperial de 1871, de orientação “semi-constitucional” e marcada pela hegemonia prussiana,²⁵⁸ a proposta federativa alemã é sobretudo tributária da Lei Fundamental de Bonn. No projeto de 1949 está armada a estrutura-chave da cooperação entre o centro (*Bund*) e as unidades subnacionais (*Länder*).

O federalismo fiscal concebido na Alemanha a partir de então nasce da percepção de que é preciso simultaneamente descentralizar a administração financeira e compartilhar os recursos entre os entes federativos, de modo a possibilitar a reconstrução do país em seguida à Segunda Guerra Mundial. Profundamente marcado por duas importantes reformas, uma em 1955/1956 e outra em 1969, o arranjo federativo transformou-se, com o tempo, em um suporte organizatório intrincado e eficiente. Com o desafio da reunificação em 1989, o federalismo alemão demonstrou sua enorme capacidade de coordenação sócio-política e consolidação da justiça social, “pois era necessário homogeneizar, por imperativo constitucional, as condições de vida em todo o país, i.e., equalizar as disparidades econômicas e sociais entre Leste e Oeste”.²⁵⁹

Com o fim da Segunda Guerra, a Alemanha se viu diante de um conjunto complexo e extenso de desafios: reerguer a economia, reconstruir o sistema político e estabilizar um projeto de democracia constitucional capaz de neutralizar novas investidas autoritárias. A arquitetura geopolítica foi pensada sobretudo de forma exógena, o que resultou, no que toca à questão federativa, na tentativa inicial de implementação de um federalismo concebido à luz do modelo norte-americano.²⁶⁰ Nessa proposta, “o federalismo alemão continha uma referência clara à

²⁵⁶ LAUFER, Heinz; MÜNCH, Ursula. *Das föderative System der Bundesrepublik Deutschland*. Opladen: Leske Budrich, 1998.

²⁵⁷ GUNLICKS, Arthur B. *The Länder and german federalism*. Manchester: Manchester University Press, 2003. Vide ainda: MOORE, Carolyn; JACOBY, Wade (ed.). *German federalism in transition*. New York: Routledge, 2010.

²⁵⁸ ELAZAR, Daniel J. *Exploring federalism*. Tuscaloosa: University of Alabama Press, 1987. Do mesmo autor: ELAZAR, Daniel J. (org.). *Federal systems of the world: a handbook of federal, confederal and autonomy arrangements*. Essex: Longman Current Affairs, 1991.

²⁵⁹ BACHUR, João Paulo. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. *Revista do Serviço Público*, v. 56, p. 377-401, 2005, p. 385.

²⁶⁰ MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações intergovernamentais na República Federal da Alemanha: uma análise econômico-institucional*. São Paulo: Konrad Adenauer Stiftung, 2001, p. 165.

simetria de funções dos Estados Unidos e transferia para os governos subnacionais a maior parte das competências legislativas referentes às funções públicas”.²⁶¹

Todavia, já nas primeiras décadas subsequentes à promulgação da Constituição de 1949, esse arranjo federativo sofreu modificações profundas. A reforma constitucional de 1955/1956 priorizou a centralização federal das competências legislativas tributárias e fiscais, concebendo, paralelamente, um espaço de relações cooperativas entre as esferas de governo e de compensação financeira interestadual e por transferências verticais. Com a assunção de um forte caráter de cooperação e “entrelaçamento interjurisdicional”,²⁶² o sistema já se afastou sobremaneira do modelo estadunidense, aproximando-se dos referenciais do Estado social e da proteção da confiança.²⁶³ Já a reforma constitucional de 1969 permitiu a consolidação da concertação federativa entre o *Bund* e os *Länder*, com ênfase no compartilhamento de funções e na partilha de recursos tributários e outras receitas financeiras, em vista do escopo expresso de equalizar as condições de vida nas diversas regiões do país.²⁶⁴

Na redação atual, o art. 20 (1) estabelece que a República alemã é um Estado social federativo, e o art. 72 (2) dispõe que a legislação federal deve se voltar para “o interesse do Estado em seu todo, para o estabelecimento de condições equivalentes de vida no território nacional e a preservação da unidade jurídica e econômica”. Nessa conformação, à federação cumpre perseguir o propósito da igualdade material, servindo de ferramenta para a garantia das condições necessárias ao exercício da autonomia estadual. Cumpre salientar que, apesar de a Lei Fundamental trazer a expressão “condições equivalentes de vida”, a interpretação dada ao dispositivo pelos principais atores políticos, inclusive o Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*), é a de que há um imperativo de uniformidade, e não apenas equivalência.²⁶⁵ Por trás dessa perspectiva há, portanto, o reconhecimento de que as providências estatais, sobretudo na prestação de serviços públicos de caráter social, devem ser da mesma qualidade em todos os *Länder*, independentemente de eventuais diferenças quanto à capacidade arrecadatória.

A repartição constitucional das competências entre os entes federativos é marcada por dois principais direcionamentos: a subsidiariedade da competência legislativa dos *Länder* e a prevalência da legislação federal nas hipóteses de competência legislativa concorrente. De um lado, o art. 30 estipula que “o exercício do poder estatal e o cumprimento das funções públicas competem aos Estados, salvo previsão constitucional expressa em sentido contrário”, o que é

²⁶¹ BACHUR, João Paulo. *op. cit.*, p. 384.

²⁶² MORAES, Marcos Ribeiro de. *op. cit.*, p. 179.

²⁶³ DEGENHART, Christoph. *Staatsrecht I: Staatsorganisationsrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 183-192.

²⁶⁴ MORAES, Marcos Ribeiro de. *op. cit.*, p. 184.

²⁶⁵ LAUFER, Heinz; MÜNCH, Ursula. *op. cit.*, p. 204.

reiterado no art. 70 (1), que prescreve que “aos Estados cabe a prerrogativa da legislação, desde que esta Lei Fundamental não atribua a competência à União”. A opção constituinte nesse sentido é bastante evidente, já que se presta à consideração da originariedade das prerrogativas público-estatais nas mãos das unidades subnacionais.²⁶⁶ Isso porque, não obstante os momentos autoritários de concentração política exagerada e supressão da autonomia federativa, o federalismo alemão é historicamente de aproximação, já que resulta da convergência dos reinos e principados germânicos em prol da consolidação de uma unidade político-organizacional.

Lado outro, de acordo com o art. 31, a “legislação federal prevalece sobre a legislação estadual”. Quando a competência legislativa for exclusiva do *Bund*, a teor do art. 71, caberá aos *Länder* a faculdade de legislar “somente nos casos e na medida de autorização federal expressa”. Contudo, quando a competência for concorrente, nos termos do art. 72 (1), aos Estados cumprirá a faculdade de legislar subsidiariamente, isto é, “enquanto e na medida em que a União não exercitar a competência legislativa”. No que se refere à “Constituição financeira” (*Finanzverfassung*), disciplinada entre os arts. 104a e 115, são de competência federal exclusiva os tributos atinentes a direitos aduaneiros e monopólios financeiros, e de competência concorrente os demais tributos de âmbito nacional, restando aos *Länder* a prerrogativa exclusiva de regular os impostos locais sobre o consumo, desde que “não sejam análogos aos impostos regulamentados por lei federal”. No geral, a principal fonte de arrecadação tributária encontra-se no plexo dos tributos de competência concorrente, sendo eles precipuamente regulamentados pela União.²⁶⁷

No tocante à administração tributária e fiscal, a Lei Fundamental dispõe, em seu art. 83, que a execução da legislação federal cumpre aos Estados “como matéria própria”. Nas especificidades do sistema financeiro, a regra é reproduzida nos seguintes termos: o art. 108 (1) estabelece que “os direitos aduaneiros, os monopólios fiscais, os impostos de consumo regidos por lei federal e os tributos no âmbito da União Europeia são administrados pelos órgãos fiscais federais”, ao passo que, na esteira do art. 108 (2), cumpre aos órgãos fiscais estaduais administrar os tributos restantes. O que se vê, destarte, é que a gestão financeira dos recursos decorrentes da tributação é atribuída preferentemente aos *Länder*. Essa lógica organizacional é tributária de um esquema voltado para a realização concreta dos objetivos sociais do Estado constitucional: às unidades subnacionais é legada a importante tarefa de, na maior proximidade

²⁶⁶ CAMARGO, Aspásia. Federalismo cooperativo e o princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente do Brasil e da Alemanha. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José M. B. (orgs.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer (Centro de Estudos), 2001, p. 69-94. Cf. também: BRÄUER, Christian. *Finanzausgleich und Finanzbeziehungen im wiedervereinten Deutschland*. Wiesbaden: VS Verlag, 2005, p. 69-78.

²⁶⁷ GONDAR, Anelise. Mecanismos de equalização fiscal e redução de desigualdades regionais: uma equação possível? Subsídios para análise a partir do caso alemão. *Desigualdade & Diversidade (PUCRJ)*, 2012, p. 22.

dos contextos sociais, econômicos e culturais específicos, densificar os direitos e perseguir as metas traçadas pelo projeto de 1949.²⁶⁸ Para o alcance desse desiderato, o artigo 106 estrutura um esquema arrecadatório de caráter distribuidor, concebendo receitas tributárias destinadas apenas ao *Bund* (como, por exemplo, o imposto sobre bens de consumo, as tarifas alfandegárias e o imposto complementar ao imposto de renda), apenas aos *Länder* (como, por exemplo, os impostos sobre o patrimônio, a herança e a aquisição de imóveis) e ao *Bund* e aos *Länder* em conjunto (como, por exemplo, o imposto de renda e o imposto sobre valor agregado). São exatamente os recursos arrecadados em conjunto (derivados do IR e do IVA) que servem como principais mecanismos de equalização da capacidade financeira interestadual, a qual se dá tanto por uma divisão horizontal entre os *Länder* quanto por transferências verticais.²⁶⁹ A divisão horizontal é operacionalizada por um arranjo complexo e estratificado de compensação financeira interestadual (*Länderfinanzausgleich*), mediante um regramento especial que é usualmente encarado como o coração da redistribuição tributária alemã.²⁷⁰

Em síntese, as marcas condutoras do sistema financeiro armado pela Lei Fundamental de Bonn são as tendências de centralização legislativa no âmbito da União e concentração administrativo-executória nas instâncias subnacionais. Porém, essa composição não se projeta institucionalmente a partir de um hiato entre os polos federativos, existindo instrumentos decisivos de participação dos *Länder* na legislação federal e do *Bund* na administração e na execução estaduais. Nesse circuito, é clara a essência participativa da cooperação entre os entes; a realização constitucional é enfrentada, portanto, como um desafio de construção compartilhada, necessariamente dependente das inúmeras esferas político-fiscais.²⁷¹

A participação federal na gestão financeira estadual ocorre nos casos abarcados pelos arts. 91a e 91b. Trata-se de dois contextos: (i) efetivação pelos *Länder* de “tarefas importantes para a coletividade”, hipótese em que a colaboração do *Bund* se prestará à garantia de “melhores condições de vida” no tocante tanto à estrutura econômica regional quanto à estrutura agrária e da proteção costeira; e (ii) cooperação federativa, com base em convênios, para o fomento de instituições e projetos de pesquisa científica.

Por sua vez, a participação estadual no exercício das competências legislativas da União ocorre pela atuação do Conselho Federal (*Bundesrat*). Regulado pelos arts. 50 a 53, o

²⁶⁸ DEGENHART, Christoph. *op. cit.*, pp. 224-230. Cf. também: HUEGLIN, Thomas O.; FENNA, Alan. *Comparative federalism: a systematic inquiry*. Quebec: Broadview Press, 2006.

²⁶⁹ BRÄUER, Christian. *Finanzausgleich und Finanzbeziehungen im wiedervereinten Deutschland*. Wiesbaden: VS Verlag, 2005, pp. 69-70.

²⁷⁰ BRÄUER, Christian. *op. cit.*, p. 289-297.

²⁷¹ SCHMIDT, Manfred G. Thesen zur Reform des Föderalismus der Bundesrepublik Deutschland. *Politische Vierteljahresschrift*, v. 42, n. 3, 2001, p. 474-491. Do mesmo autor: SCHMIDT, Manfred G. Föderalismus. In: SCHMIDT, Manfred G. *Wörterbuch zur Politik*. Stuttgart: Alfred Kroener, 2004, pp. 231-232.

órgão é composto por membros dos governos estaduais já constituídos, nomeados em âmbito local, sendo que a presença quantitativa de cada *Land* varia de um mínimo de três a um máximo de seis delegados. As deliberações do Conselho são tomadas por maioria, mas os votos de cada unidade federativa são proferidos de modo uniforme. No geral, a função precípua do *Bundesrat* é possibilitar que os *Länder* tenham voz nos processos legislativos federais de interesse estadual, contribuindo para a aprovação ou a reprovação de iniciativas diretamente concernentes à esfera subnacional fiscal, socioeconômica e/ou financeira.²⁷²

3.8. O papel do Conselho Federal (*Bundesrat*) na parlamentarização do debate tributário

É muito comum o uso da expressão Parlamento alemão em referência somente ao *Bundestag* (a “Câmara” Federal). De fato, não é clara a qualificação do sistema parlamentar alemão como bicameral, justamente porque a literatura não é conclusiva quanto ao fato de o *Bundesrat* ser ou não uma “segunda câmara” legislativa. De um lado, em virtude de os membros do órgão não serem eleitos e de, na votação, sujeitarem-se a “instruções” do governo de cada *Land*,²⁷³ muitos consideram que a instituição não traduz uma verdadeira câmara parlamentar.²⁷⁴ Entretanto, não se pode ignorar que a função constitucional do *Bundesrat* é a de representar os Estados-membros, daí porque deve seguir outros princípios, não podendo se amoldar à mesma lógica organizacional dos órgãos de representação popular. Assim, em razão da participação efetiva no processo legislativo federal – no qual exerce (ao menos em tese) uma função análoga à do Senado Federal brasileiro –, vislumbra-se que o *Bundesrat* ocupa, sim, a posição de uma “segunda casa” parlamentar, sendo parte integrante do Poder Legislativo federal alemão.²⁷⁵

²⁷² MORAES, Marcos Ribeiro de. *op. cit.*, p. 212. No mesmo sentido, afirma Bachur: a repartição entre funções legislativas concentradas na União (mas que contam com a participação estadual via *Bundesrat*) e funções administrativas concentradas nos *Länder* (mas que contam com alguma participação da União) é o ponto nevrálgico da coordenação do federalismo assimétrico alemão, em oposição diametral à tradição dual do modelo norte-americano. Por essa razão, o nivelamento econômico regional é muito presente na Constituição federal alemã. (BACHUR, João Paulo. *op. cit.*, p. 386).

²⁷³ No *Bundesrat*, os votos se dão de forma unitária, de acordo com a manifestação da vontade do *Land* e não de cada um dos membros da casa. As instruções para a emissão do voto só podem ser dadas pelo governo do *Land* (cf. REUTER, Konrad. *El Bundesrat y el Estado Federal: El Bundesrat de la República Federal de Alemania*. Berlim: Editor El Director del Bundesrat, 2006, p. 21).

²⁷⁴ Em um julgamento realizado em 1974, o Tribunal Constitucional Federal parece ter negado a qualidade de câmara do *Bundesrat*. Todavia, aduz Konrad Reuter que, na verdade, o que a Corte fez foi dizer que “de acordo com as regras contidas na Lei Fundamental, o *Bundesrat* não é a segunda câmara de um órgão legislativo unitário, participando igual à primeira câmara de forma decisiva no processo legislativo”. O Tribunal, no entanto, limita sua recusa e também se refere a um estudo científico, no qual se chama a atenção para a arbitrariedade na escolha dos termos. “Efetivamente, é uma disputa por palavras”. (REUTER, Konrad. *op. cit.*, p. 50-51).

²⁷⁵ Peter Badura assim descreve a natureza do *Bundesrat*: “Para as câmaras federativas dos Estados federais se formaram historicamente três tipos fundamentais: o modelo do Senado e o do Congresso de Emissários ou modelo do Conselho Federal. A câmara federativa corresponde ao modelo do Senado, se os integrantes são nomeados pelo voto direto da população do Estado-membro ou por meio do voto dos representantes do povo do Estado federado. [...] No caso do Congresso de Emissários ou modelo do Conselho Federal os integrantes da câmara federativa são enviados pelos Governos dos Estados-membros e por eles instruídos. Os integrantes da câmara federativa ficam conseqüentemente vinculados a seus Governos” (BADURA, Peter. *Staatsrecht: Systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland*. Tradução livre. 6ª ed. 2015. Munique: C. H. Beck, p. 608-609).

Misabel Derzi e Thomas Bustamante realizaram um profundo estudo comparando o federalismo fiscal alemão e o brasileiro, dando importante destaque para as funções do Conselho Federal.²⁷⁶ Citando as lições de Klein,²⁷⁷ aduzem que, no modelo alemão “não foram os Estados, mas os parlamentos estaduais que perderam importância na estrutura de poder da República Federal da Alemanha”. Esse “federalismo executivo”, na acepção de Böckenförde,²⁷⁸ definido por um “condomínio cooperativo entre os executivos da União e dos Estados membros”, capta a essência do federalismo de política conjunta e se justificaria do ponto de vista político e moral por levar a sério a responsabilidade dos Estados na formulação da política nacional.²⁷⁹

No sistema alemão, o *Bundesrat* desempenha um admirável papel de contrapeso ao poder central.²⁸⁰ Tal como ocorre na maioria dos países, pela lógica da separação dos poderes, o Executivo não edita as leis; todavia, é ele quem impulsiona a maioria das propostas relevantes que chegam à apreciação do Legislativo. Como todos os projetos de lei de autoria do governo federal devem ser enviados primeiro ao *Bundesrat*, este pode – mesmo antes das deliberações no *Bundestag* – empreender uma revisão minuciosa das proposições. Nesse contexto, o desenho segundo o qual o *Bundesrat* é composto por integrantes dos governos dos *Länder*, podendo envolver funcionários experientes, na qualidade de “delegados”, para atuação direta nas deliberações das comissões, provou ser muito eficaz, sendo recorrente a promoção de alterações das proposições analisadas. Frente à burocracia instalada nos Ministérios se contrapõe, assim, uma instância altamente qualificada, que, em razão de seus conhecimentos detalhados, mostra-se tecnicamente capaz de colocar “sob a lupa, toda a política interna, apesar da abundância de tarefas do Estado e da complexidade das questões”.²⁸¹

²⁷⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes (Coord.). *Coleção Federalismo e Tributação*. Belo Horizonte: Arraes, 2015, p. 467-495.

²⁷⁷ KLEIN, Hans. A legitimação do Conselho Federal e sua relação com as assembleias legislativas e os governos estaduais. In: *O Federalismo na Alemanha*. Traduções, vol. 7, ano 1995. Centro de Estudos: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, p. 94.

²⁷⁸ KLEIN, Hans. *op. cit.*, p. 95-96.

²⁷⁹ DERZI, Misabel de Abreu; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. *op. cit.*, p. 478. Para os autores, “ao menos do ponto de vista democrático, não vislumbramos um problema de legitimidade no modelo de ‘política conjunta’, estabelecido pela República Federal da Alemanha, pois o seu sistema garante, em medida superior à maioria dos Estados federais, uma participação efetiva dos Estados no processo legislativo federal e na construção das escolhas políticas mais importantes concernentes à elaboração das políticas públicas e até mesmo nos processos de emenda à Constituição e de escolha dos Juizes do Tribunal Constitucional Federal” (p. 475).

²⁸⁰ O *Bundesrat* não tem influência sobre a formação ou destituição do governo, sendo o *Bundestag* a casa responsável por eleger o Chanceler Federal, que dependerá da confiança deste órgão para exercer a administração. No entanto, o *Bundesrat* é também um órgão de controle do governo, já que atua na elaboração da legislação.

²⁸¹ REUTER, Konrad. *op. cit.*, pp. 56-57.

Essa engenharia institucional permite uma participação efetiva²⁸² – e não meramente formal – dos Estados na elaboração das leis de interesse federativo.²⁸³ Isso porque a representação estadual, desempenhado pelos próprios governadores e seus secretários, possui cabedal técnico e capacidade institucional para dialogar com o *Bund*. Há um nítido escopo de parlamentarização do debate tributário no cenário federal alemão, principalmente quando comparado com o modelo brasileiro. A atuação compromissada do representante estadual em relação aos comandos do governo estadual, deixa evidenciada a preocupação de o modelo do *Bundesrat* assegurar e garantir que a decisão dos *Länder* venha a repercutir na formação da vontade nacional, nos processos legislativos e constitucionais federais.²⁸⁴

Diversamente do Senado adotado pelo Brasil, em que os representantes eleitos acabam por se vincular aos projetos políticos encampados por cada partido,²⁸⁵ muitas vezes em dissonância com os interesses de seus Estados, o Conselho Federal na Alemanha se destaca na defesa dos interesses dos entes subnacionais, enunciando contravoz mais qualificada e especializada do que o contraponto que se expressa via *Bundestag*. Ademais, outros partidos podem formar a maioria no *Bundesrat*, possibilitando que pontos diversos de vista enriqueçam o debate para a tomada de decisões de impacto federativo.²⁸⁶

A participação do órgão no processo legislativo federal pode se dar de três formas: consultiva, de iniciativa ou deliberativa. Na participação consultiva, o governo federal detém a

²⁸² “As funções dos órgãos centrais da União (órgãos federais) e os órgãos estaduais se complementam em uma efetividade geral do Estado. A forma política de um Estado Federal é a de um todo racional formado pelas partes, sendo que estas são incessantemente coordenadas para uma eficácia comum.” (ZIPPELIUS, Reinhold. *Allgemeine Staatslehre*. Tradução livre. 15ª ed. Munique: Verlag C. H. Beck, p. 306).

²⁸³ “A repartição de poderes da Lei Fundamental está em sua conformação substancial, nomeadamente na alocação das funções e do balanceamento dos poderes determinada na ordem federativa. Exatamente aqui o *Bundesrat* é de grande significação. Como meio de influência dos Estados (*Länder*) sobre a União ele é, como demonstrado, aquele órgão no qual hoje a ordem federativa em sua parte essencial desenvolve sua efetividade”. (HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tradução livre. 20ª ed. 1999. Heidelberg: C.F. Müller, p. 259).

²⁸⁴ HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. 1999. Heidelberg: C.F. Müller, p. 260.

²⁸⁵ Uma outra disfuncionalidade decorrente da partidarização da representação dos Estados, salta aos olhos: a “municipalização” do Senado Federal, levando à criação de verdadeiros “vereadores federais”. (Cf. TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Org.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda, 2011, p. 469). Essa municipalização do Senado tem reflexos importantes no PLT, a partir de alterações constitucionais ou das normas gerais tributárias. A título de exemplo, tem-se a Cosip – uma “taxa” municipal considerada inconstitucional pelo STF – que foi constitucionalizada pelo art. 149-A, com o nome de “contribuição”, a partir da PEC nº 3/2002, iniciada pelo Senador Álvaro Dias, em clara posição de defesa dos Municípios. Além disso, uma das últimas alterações da norma geral do ISSQN (LC nº 116/2003), realizada pela LC nº 157/2016, foi realizada a partir da iniciativa do Senador Romero Jucá, mediante o PLS nº 386/2002, de modo a beneficiar os Municípios, sobretudo as grandes capitais.

²⁸⁶ Entre os aspectos a serem considerados, pode-se arrolar: (a) o *Bundesrat* e o *Bundestag* podem ser constituídos por diferentes composições partidárias, já que as eleições para o *Landtag*, que indiretamente decide sobre a composição do *Bundesrat*, ocorrem em datas diferentes e em muitas vezes produzem resultados diversos que as eleições para o *Bundestag*. O governo federal se vê confrontado então no *Bundesrat*, de certa forma com uma “oposição”, que, como maioria, pode decidir e não se limita a apenas a se opor; (b) os membros do *Bundesrat*, particularmente os Ministros Presidentes, conservam, devido à sua personalidade e confiança que o eleitorado deposita neles, possivelmente uma particular “independência”, realizando assim uma política que não está totalmente atrelada na política partidária; (c) nas decisões do *Bundesrat* fluem as experiências políticas e administrativas locais; (d) a defesa dos interesses dos *Länder* como uma tarefa central do *Bundesrat* exige uma homenagem também do Governo Federal. (REUTER, K. *op. cit.*, p. 58).

iniciativa legislativa. Trata-se da hipótese relativa à maioria das proposições,²⁸⁷ situação em que o projeto de lei que veicula matéria de interesse subnacional não pode ser apresentado diretamente ao *Bundestag*. Há um trâmite político prévio (“primeira palavra” ou “primeiro trâmite”) que tem por objetivo possibilitar que o *Bundesrat* examine questões de direito constitucional, políticas e práticas, oportunidade em que o Conselho poderá contribuir com críticas ou propostas de emendas e alterações, sendo facultado ao governo federal realizar uma réplica.²⁸⁸ Uma das principais atividades do *Bundesrat* é justamente verificar os projetos do governo e debater sobre eles, “tomando posição”. Conquanto consubstancie um posicionamento prévio e não vinculante, a postura adotada no “primeiro trâmite” corresponde a um importante demonstrativo de qual será a palavra do órgão no “segundo trâmite”, sendo, assim, considerada com seriedade pelo governo. Nesse aspecto, a experiência que os *Länder* extraem da aplicação de tais leis – e quase todas as leis debatidas são diretamente aplicadas por eles – é vertida em material consultivo. Nesse âmbito, os governos estaduais têm a oportunidade de travar um diálogo aprofundado, de ordem eminentemente técnica, acerca de matérias de seu potencial interesse; tal estrutura revela, com enorme clareza, o controle exercido pelo *Bundesrat*.²⁸⁹

O Conselho também pode participar do processo legislativo no exercício da iniciativa legislativa, de acordo com o art. 76(1) da Constituição. Nesse caso, também haverá uma conversação antecedente com o governo, oportunizando-se, antes do exame da Câmara Federal, que este “tome posição” sobre a proposição legislativa.

A terceira forma de participação é a deliberativa. Quando o *Bundestag* votar uma lei, seja um projeto próprio, do governo ou do *Bundesrat*, a proposição deve ser novamente encaminhada ao Conselho Federal, cuja participação variará dependendo da matéria relacionada na lei em tramitação. Inicialmente, pode se tratar de uma emenda à Constituição. Nesse caso, será necessária a aprovação de dois terços, ou seja, vinte e oito votos no Conselho. Caso esse quórum não seja atingido, a emenda não poderá ser aprovada, sendo submetida a arquivamento. Em segundo lugar, há uma classe de leis “especiais” sobre as quais o *Bundesrat* tem um poder absoluto de veto,²⁹⁰ e que devem necessariamente ser aprovadas por maioria absoluta no Conselho. As principais matérias dessa modalidade são as seguintes: (i) leis que podem influenciar as finanças dos Estados; (ii) leis que afetem a soberania administrativa dos

²⁸⁷ REUTER, Konrad. *op. cit.*, p. 35.

²⁸⁸ ALEMANHA. “O Conselho Federal”: Informationen zur politischen Bildung, n. 204, Bundeszentrale für politische Bildung. In: *O Federalismo na Alemanha*. Bonn: Centro de Estudos Fundação Konrad Adenauer, p. 82.

²⁸⁹ REUTER, K. *op. cit.*, p. 35.

²⁹⁰ Nas outras matérias, ditas ordinárias, o Conselho também tem o poder de veto. Todavia, ele não é absoluto, podendo ser rejeitado na Câmara.

Estados, isto é, a autonomia das administrações estaduais; (iii) leis que tenham por objeto tarefas comuns da União e dos Estados; (iv) leis sobre processos de alteração territorial dos Estados; (v) leis que são promulgadas em casos de emergência legislativa; e (vi) leis que são promulgadas em situações de estado de defesa.

Cumpre salientar, ainda, o papel que o Conselho Federal exerce tanto na qualidade de *mediador* quanto de *parte* apta a negociar politicamente com a Câmara Federal. Isso ocorre nas denominadas “comissões de mediação”. Essas comissões estão previstas no art. 77 da Constituição alemã e podem ser instituídas em duas situações: 1) em qualquer caso, por iniciativa do *Bundesrat*, quando este não concordar com o teor de uma lei aprovada pela Câmara; 2) pelo *Bundestag* ou pelo Governo Federal, nas matérias que estejam sujeitas à aprovação pelo Conselho, e quando este tenha apresentado objeção ao conteúdo da proposição veiculada. Nos casos de convocação de uma comissão de mediação, ela funcionará com membros compostos pelo Conselho e pela Câmara, em número paritário, sendo presidida por um dos membros do Conselho, e terá como função principal a superação do desacordo e a elaboração de um projeto comum.²⁹¹

Observa-se que o modelo alemão, além de institucionalizar poder de veto nas mãos dos Estados, estabelece um campo de forte proteção dialógica, buscando evitar que a União tome iniciativas com o propósito de expropriar receitas dos entes subnacionais. O mais relevante é que tal sistema impede uma absoluta governamentalização do poder de decisão em matéria tributária, na medida em que a representação estadual é dotada de capacidade técnica e acesso informacional suficientes para enfrentar proposições prejudiciais capitaneadas pela União. De certa maneira, a tecnoburocracia federal alemã somente obterá êxito na aprovação de medidas legislativas se convencer a tecnoburocracia dos *Länder*, alocada no *Bundesrat*.

O ambiente institucional concebido na Alemanha, ao parlamentarizar o debate tributário, congela o *sketch* originário de distribuição de recursos e prerrogativas, dificultando alterações direcionadas à centralização. Diferentemente do que ocorre na realidade institucional brasileira, em que a complexidade técnica das matérias e a inexistência de uma avaliação legislativa *ex ante*²⁹² do impacto de alterações para os entes subnacionais têm retirado do Senado a capacidade de interferir nas políticas da União, o *Bundesrat* alemão ocupa um espaço enorme de influência na produção da legislação federal.

²⁹¹ DERZI, Misabel de Abreu; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *op. cit.*, p. 478.

²⁹² Uma das etapas da Metodica da Legislação é a avaliação legislativa prospectiva ou *ex ante*, em que se busca antever as consequências da lei, previamente à sua entrada em vigor, com o auxílio da melhor informação possível sobre os problemas que se pretendem solucionar com a intervenção normativa (cf. CAUPERS, João. Relatório sobre o programa, conteúdo e métodos de uma disciplina de Metodica da Legislação. *Cadernos de Ciência de Legislação*. Oeiras: Instituto Nacional de Administração, n. 35, 2003, p. 41).

Eis o pressuposto que embasa o empreendimento federativo alemão: a premissa da indispensabilidade de um espaço discursivo franco, seguro, aberto e plural para debater e definir os rumos da coletividade. A institucionalidade brasileira, por sua vez, tem funcionado em sentido oposto. A discussão tributária se vê engavetada no epicentro do castelo tecnoburocrata, restando ao Parlamento, encerrado em um ambiente de profundas defasagem informacional, atuar como “chancelador” da decisão governamental. A desparlamentarização da democracia tributária impõe um crescente esvaziamento da legitimidade comunicacional da tributação; os resultados disso são a concentração de poder nas mãos dos governos, a centralização de prerrogativas e recursos no âmbito da União e o arrefecimento da capacidade do sistema de se projetar como instrumento de distribuição de riquezas.

Quanto ao problema federativo, resta evidenciado que o arranjo institucional brasileiro tem se revelado um catalisador da tendência de robustecimento dos poderes e das receitas federais, em clara traição ao projeto constituinte de descentralização de recursos. Em outras palavras, a desparlamentarização do debate tributário tem minado a desconcentração almejada pelo constituinte originário e, por conseguinte, alimentado um esvaziamento do pacto federativo de 1988. O Senado Federal age, nesse ínterim, como um reflexo da Câmara dos Deputados, já que não consegue se organizar de modo a vencer a lógica da disputa partidária. Assim, mudanças no procedimento de deliberação legislativa, embora pontualmente relevantes, não podem ser encaradas como respostas satisfatórias ao entrave da subrepresentatividade dos entes “menores” e aos prejuízos por eles suportados em decorrência das imposições centralizadoras da União. A estrutura e o *modus operandi* do *Bundesrat* alemão, calcados em um desenho materialmente voltado à representação dos Estados, por consequência, promove a parlamentarização substantiva do debate federal. O que está por trás de tal constatação é a concepção, inspirada no projeto de democracia tributária na Alemanha, de que a unidade política só se realiza e se preserva face à pluralidade pela via da democracia deliberativa. Isso significa que os interesses subnacionais só são genuinamente reconhecidos quando vocalizados por meio um esquema comunicativo que garante aos representantes dos entes um espectro ativo, efetivo e tecnicamente viável de influência na tomada de decisão nacional.

É claro que nenhum modelo de Senado é absolutamente perfeito e, certamente, o modelo alemão poderia sofrer críticas sob o ponto de vista da representação democrática. A ocupação da câmara alta por membros dos Executivos estaduais (eleitos pelo voto majoritário, com “descarte” dos votos não vencedores) pode, em algum momento, ser considerada contraditória, abrindo espaço para discussões sobre a ocupação por membros do Parlamento estadual, por exemplo, eleitos por seus pares. Fato é que, nos sistemas bicamerais, as funções e

as escolhas dos membros da “segunda” câmara vão variar de acordo com a cultura, as tradições políticas, as dimensões territoriais e as condições sócio-econômicas, etc.²⁹³ O sistema de escolha dos membros pode variar até mesmo ao longo da história: até o início do século XX, nos EUA, os senadores eram eleitos indiretamente pelas câmaras estaduais; no Brasil, já houve a época dos senadores “biônicos”,²⁹⁴ sendo extremamente difícil medir o quanto a forma de escolha dos membros do Senado pode interferir no nível democrático do sistema. Enfim, abstraindo as variações institucionais dos modelos de Senado, para a pesquisa ora realizada, foi de extrema valia a análise do modelo alemão, a fim de identificar como é possível melhorar a participação dos Estados no PLT de âmbito nacional (e constitucional), a partir do incremento da *expertise* dos respectivos representantes.

3.9. Um Colégio de Governadores dos Estados membros e do Distrito Federal

Diante da urgente necessidade de uma participação eficaz e efetiva dos governos dos entes federados nos processos decisórios nacionais, e, considerando que a Federação deve emergir como espaço plural em que se articulam, de forma saudável e construtiva, os interesses nacionais e regionais, na construção do equilíbrio do desenvolvimento nacional e da redução das desigualdades, bem como o fortalecimento da democracia representativa, é de grande importância a proposição de um mecanismo de atuação coordenada dos Estados-membros e do Distrito Federal. Ressalta-se, assim, a importância de um “Colégio de Governadores dos Estados e do Distrito Federal.” Apesar de não prevista no texto constitucional, a criação desse tipo de instituição se coadunaria com o ideal federativo de viabilizar o fortalecimento dos Estados-membros e do DF, com o incremento da *expertise* dos Estados.

Inspirado no *Bundesrat* como mecanismo que garante feições técnicas ao futuro Colégio de Governadores, Schwarz Viana defende que o órgão colegiado deverá atuar como instrumento de *calibração federativa*, podendo contar, além dos Governadores, com o trabalho integrado do Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg –, como também um Comitê Técnico composto por 27 secretários de Fazenda ou Finanças.²⁹⁵ Entre as atribuições que eventualmente poderiam ser exercidas inclui-se (i) o acompanhamento e avaliação das políticas públicas que tenham impacto nos Estados e DF, (ii) o desenvolvimento de estudos com vistas à apresentação de propostas ao Governo Federal para

²⁹³ ARAÚJO, Paulo Magalhães. “Bicameralismo: história, conceito e funções nos governos contemporâneos. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. n. 114, Belo Horizonte: p. 425-472, jan./jun. 2017.

²⁹⁴ De acordo com a Emenda Constitucional nº 8, de 1977 (Pacote de Abril), o senador “biônico” era eleito indiretamente, por um Colégio Eleitoral formado por membros das Assembleias Legislativas dos estados e por delegados das Câmaras Municipais, instâncias onde a Arena, o partido do governo, era amplamente majoritária. Como se vê, não é simplesmente a forma de escolha dos representantes dos Estados que fomentará o Estado Democrático.

²⁹⁵ VIANA, Ulisses Schwarz. *op. cit.*, p. 167.

o fortalecimento do federalismo fiscal, (iii) a manutenção de articulação permanente com a Presidência da República e demais entidades, Poderes e órgãos da Federação, etc.. De fato, assim como o *Bundesrat* – embora sem força vinculante – o Colégio de Governadores poderá atuar como um contrapeso, subsidiando de informações estudos e argumentos dos atores do processo legislativo federal e constitucional, contribuindo, ao menos, para equilibrar “o discurso e os interesses partidários que têm regido o funcionamento do Congresso Nacional e, assim, abrindo novas perspectivas funcionais e cognitivas ao federalismo brasileiro”.²⁹⁶

A necessidade de um colegiado de Governadores para evitar a completa exaustão da federação brasileira foi levantada pioneiramente em um ensaio da lavra de Batista Júnior, Magalhães e Marinho,²⁹⁷ também fulcrados na ideia alemã, considerando que o poder central não se interessa em promover uma coesão interfederativa. Seguindo essa trilha, Magalhães torna a ressaltar a importância da implementação do colegiado, por vislumbrar que, da mesma forma em que ocorre no âmbito internacional, há um contexto dominado por superestruturas de poder, não havendo saída a entidades mais fracas a não ser se unirem para responderem aos desequilíbrios federativos, institucionalizando coalizões político-jurídicas em um movimento de “baixo para cima” (*bottom up*), o que seria mais importante do que a criação de instituições técnicas concebidas “de cima para baixo” (*top-down*).²⁹⁸

A despeito da ausência de formalização jurídica do colégio, no ano de 2017, alguns Governadores se uniram e criaram oficialmente, o Fórum Permanente de Governadores do Brasil – Fgov, mediante uma “Resolução Interfederativa” – espécie legislativa incomum, mas que denota a congregação dos entes para reforçar o pacto federativo. As funções do Fgov são análogas às do Colégio de Governadores mencionadas acima.²⁹⁹ Infelizmente, em que pese a importância do órgão colegiado e da necessidade de desenvolver um intenso diálogo federativo, o Fgov não tem se reunido com a frequência necessária e poucas medidas efetivas foram tomadas.

²⁹⁶ VIANA, Ulisses Schwarz. *op. cit.*, p. 168.

²⁹⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz; MARINHO, Marina Soares. “Estados em calamidade e a necessidade de um colegiado de governadores”. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Publicado em 28 de dezembro de 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-28/estados-calamidade-ideia-colegio-governadores>>. Acesso em: 28/10/2020.

²⁹⁸ MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional*. Tese (Doutorado em Direito). Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Faculdade de Direito da UFMG. 2018, p. 344-349. Para o pesquisador, o STF não consegue solucionar satisfatoriamente tais problemas. Ele observa que “conflitos distributivos e eminentemente políticos não podem ser facilmente solucionados por meio de uma instituição técnica adjudicante. Um grupo de juízes pode ser capaz de fornecer soluções razoavelmente satisfatórias para conflitos de princípios e direitos em muitos casos concretos, mas quando se chega ao nível de entrechoques distributivos envolvendo grandes atores políticos poderosos, já não é mais possível contar com uma simples resposta jurídica. (O mesmo se verifica, por exemplo, em situações de instabilidade institucional, em que Poderes de Estado (Executivo, Legislativo, Judiciário) discordam entre si.)” (p. 347-348).

²⁹⁹ A minuta da Resolução Interfederativa está disponível em: <<http://advocaciageral.mg.gov.br/images/stories/downloads/Noticias/minuta-de-resolucao-interfederativa-texto-de-brasilia-revisado-3.pdf>>. Acesso em: 12/10/2018.

3.10. O Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados-membros

Diferentemente é o que ocorre com o Conpeg. Nos últimos anos, o órgão intensificou significativamente sua atuação e participou de vários episódios relevantes de atuação conjunta em demandas contra a União. Casos como o da renegociação da dívida dos Estados e da participação dos Estados nos resultados da repatriação de recursos, entre outras, forçaram o Governo federal a reconhecer alguns direitos. Apesar de os primórdios do Conpeg remontarem à outubro de 1984,³⁰⁰ o colégio veio a ser criado oficialmente com a assinatura, em 23 de março de 2018, de uma “Resolução Interfederativa”, que consolidou as regras de funcionamento do Conpeg e das Câmaras Técnicas, fortalecendo a atuação compromissada com a defesa dos interesses dos Estados. Coroando a sua institucionalização, o Convênio ICMS nº 27, de 3 de abril de 2020, alterou o regimento interno do Confaz para prever a participação de um representante do Conpeg nas reuniões e debates do órgão, sem direito a voto.

É difícil mensurar a participação histórica do Conpeg na defesa do federalismo brasileiro alimentando o diálogo no Congresso Nacional, em especial no Senado Federal. É certo que essa atuação existiu – porque a atuação do colégio na maioria das vezes se deu de forma velada. Aliás, como organismo de respeitável produção técnica, acredita-se que uma atuação nos bastidores é até mesmo mais efetiva do que uma sensibilização meramente política dos decisores, daí porque “já [se] incentiva a formação de um Colégio de Governadores, para que possa [o Conpeg] regressar à sua atuação velada, tão bem desempenhada”.³⁰¹

Efetivamente, levando em consideração que o modelo de Senado brasileiro tem levado à partidarização das decisões tomadas pelos representantes dos Estados, e que, mais importante do que uma mera “pressão” política dos entes subnacionais pelos seus governadores, é fundamental munir aqueles representantes de informações, dados, possíveis impactos deletérios de suas decisões ao pacto federativo, etc. – até para constrangê-los a não tomar decisões prejudiciais aos seus representados – arrisca-se a dizer que nessa estrutura de um federalismo em desequilíbrio, o Conpeg pode possuir uma função de relevância maior do que o próprio Fgov ou o eventual Colégio de Governadores na produção legislativa nacional brasileira.

³⁰⁰ Para o aprofundamento do estudo sobre a história do Conpeg, confira-se: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; COSTA, João Leonardo Silva. Primeiras palavras: o Conpeg e a sua história – o anjo da guarda do federalismo. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *O Federalismo na visão dos Estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição*. Belo Horizonte: Letramento, 2018, p. 9-26.

³⁰¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; COSTA, João Leonardo Silva. *op. cit.*, p. 17.

3.11. Conclusões parciais

- identificados os problemas decorrentes da desparlamentarização da decisão tributária e a inconstitucionalidade desse fenômeno nos capítulos precedentes, o capítulo 3 parte da íntima relação entre federalismo e democracia, sobretudo em países de dimensão continental como o Brasil. Conclui-se que um PLT constitucional e de âmbito nacional dominado pelo governo central é pernicioso para a democracia, na medida em que centraliza o poder, no âmbito vertical. Não há mais dúvida de que a concessão de maior autonomia a Estados e Municípios, ampliando o acesso a recursos financeiros e dando-lhes mais competências legislativas é capaz de dar maior espaço à codeliberação e à autodeterminação popular, motivo pelo qual a decisão por um Estado federal é uma decisão pela liberdade e pela igualdade;

- ocorre que, contrariamente aos desígnios da CRFB/88, a União vem capitaneando um sistema centralizador a partir de meados da década de 90, época em que se verificou o fortalecimento da tecnoburocracia financeira federal. As limitadas oportunidades institucionais de veto, um Senado Federal que se comporta de forma partidária, como um mero reflexo da Câmara dos Deputados, a preponderância do Executivo sobre o Legislativo, entre outras causas, permitiu que o Governo federal, respaldado pelos técnicos, dominasse o processo decisório com sua *expertise*;

- uma das vantagens identificadas no modelo federativo adotado pela Alemanha, que contribui enormemente para melhorar a vocalização dos Estados-membros no PLT constitucional e nacional, é que a câmara “alta” é composta por tecnocratas dos Estados, que conseguem fazer frente à burocracia instalada nos Ministérios. Trata-se de uma instância altamente qualificada, que, em razão de seus conhecimentos detalhados, mostra-se tecnicamente capaz de colocar sob uma lupa toda a política interna alemã, a despeito da complexidade das questões;

- de modo algum se defende cegamente a incorporação do modelo alemão no Brasil. O exame do direito comparado serviu, contudo, para se concluir que é fundamental municiar os representantes eleitos dos Estados-membros no curso do PLT constitucional e nacional, de modo a alcançarem patamares informacionais mais homogêneos e decidir melhor. Já existem órgãos capazes de auxiliar os senadores da República, como o Conpeg. Nada obstante, outros mecanismos podem ainda ser considerados, como a avaliação de impacto legislativo, as consultorias legislativas, etc., temas que ainda serão abordados em momento oportuno.

TÍTULO II: TEMAS DE PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO IV: O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO (PLT)

4.1. A importância de um estudo crítico do PLT

Relativamente ao Direito Tributário Material,³⁰² a doutrina nacional muito se dedicou para promover a sua (re)elaboração no plano teórico, buscando identificar os seus institutos jurídicos relevantes e as suas principais categorias conceituais, os princípios jurídicos decorrentes de normas comuns, visando à sistematização do fenômeno jurídico, imprimindo-lhe unidade e coordenação.³⁰³ D’outra margem, no que diz respeito aos procedimentos de formação do direito, costuma-se reduzi-los a meros ritos e formas, suscetíveis, pois, de um tratamento marcado mais propriamente pelo tecnicismo ou meramente dominado pela política³⁰⁴ do que por uma abordagem científica e filosófica.³⁰⁵ Essa disparidade de tratamento é incompreensível quando se percebe o prestígio de que desfruta a lei no Direito Tributário. Além da estrita legalidade ser fundamental nesse ramo que reforça a segurança jurídica, há que se lembrar que, no sistema de fontes normativas, a lei se destaca como um instrumento que decorre de um procedimento próprio, marcado pela participação pluralista de todos os segmentos políticos envolvidos e que expressa uma integração política no processo decisório.

Uma vez que a lei resulta da institucionalização de procedimentos assecuratórios de sua gênese democrática, não há como decifrar – a não ser por uma contaminação dos tempos ditatoriais³⁰⁶ – o motivo pelo qual a dogmática tributária, tão generosa nos estudos sobre a

³⁰² Sainz de Bujanda, que partiu das ponderações de Ernst Blumenstein, consagrou a distinção entre o Direito Tributário Material e o Direito Tributário Formal: o primeiro “regula a existência orgânica do imposto”, ou seja, os direitos e deveres que emanam da relação jurídica impositiva em relação aos seus titulares, seu objeto e sua “detalhada configuração”; o segundo se ocupa do “procedimento para a determinação”, a tutela jurídica e a arrecadação do imposto. (BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero*. Tomo I. v. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 28-30).

³⁰³ “O denominado Direito Tributário Material [...] figurou no centro de quase a totalidade das pesquisas conceituais e lógico-jurídicas da disciplina fiscal, sobressaindo-se estudos que tiveram como eixo de preocupações a análise do ‘fato gerador’, depois ‘fato imponível’, logo ‘hipótese de incidência’ e, sobretudo no Brasil, o exame metódico e minucioso da chamada ‘regramatriz de incidência’ e as conexões axiomáticas entre sua hipótese e seu conseqüente com seus respectivos elementos constitutivos que passaram a ser meticolosamente dissecados pela doutrina (critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.” (MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 25-26).

³⁰⁴ Para rechaçar essa visão, considera-se que o exame da aplicação, pelas casas legislativas, de seus regimentos não se configura como questão de natureza política, mas jurídica. Ademais, a opção clássica do Judiciário de não se imiscuir em assuntos que dizem respeito à organização interna de órgãos legiferantes, por vezes alegando se tratar de meros atos *interna corporis*, longe de garantir a força do Legislativo, contribui para enfraquecê-lo.

³⁰⁵ No que diz respeito aos estudos sobre legislação em geral, Roberta Nascimento estudou a doutrina brasileira (comparando-a com a espanhola) para concluir que as escassas publicações sobre a técnica legislativa ao longo da história tiveram por enfoque exclusivamente formal, como ferramenta auxiliar no contexto do processo legislativo. Segundo a autora, predominam publicações sobre o processo legislativo que contemplam meramente as regras constitucionais, em abordagens sempre descritivas, dogmáticas e tautológicas, voltadas para a análise e repetição das disposições normativas que regem as práticas (*law in the books*). (NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 188-189).

³⁰⁶ No que diz respeito ao interesse sobre a produção legislativa em geral – o que pode ser estendido ao PLT – Nascimento defende a tese de que o regime de exceção vivido pelo país por 21 anos (de 1964 a 1985) explica o incipiente estágio dos estudos sobre o tema. (NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 188 e ss.). De fato, a tradição ditatorial contamina, em

legalidade, furte-se a dispensar o mesmo empenho aos processos de sua elaboração. É o *devido* PLT que garante a liberdade e a igualdade no processo de produção do direito, a permitir que os destinatários da lei (contribuintes) possam sentir-se os seus próprios autores. A tramitação parlamentar das leis tributárias não deve ser, de maneira alguma, algo irrelevante, que desperte no cientista uma mera curiosidade fútil. Ao contrário, seu mais perfeito entendimento dará uma imagem precisa do verdadeiro propósito que inspira cada uma das normas,³⁰⁷ o que é vital, considerando que o tributo é um aspecto fundante de todo o modelo de Estado que se almeja.

É claro que a atuação das instituições brasileiras não contribuiu em nada para o aprofundamento dos debates envolvendo a produção legislativa tributária.³⁰⁸ Da parte do Poder Executivo, o abuso das medidas provisórias, além de outros desvios já descritos, acabou por circunscrever a participação do Poder Legislativo de forma puramente legitimadora das políticas fiscais e tributárias. O Poder Judiciário, por sua Corte maior, ao se omitir quando ao controle de constitucionalidade e de regularidade dos atos processuais legislativos, reduziu o processo legislativo a uma dimensão política, desprovida de juridicidade,³⁰⁹ transformando-o, como advertiu Menelick de Carvalho Netto, em um mero “rito legitimador de decisões já

alguma medida, o PLT: iniciativas voltadas para encurtar o processo legislativo, abreviando debates e a retirada dos poderes legiferantes do Parlamento são movimentos perceptíveis.

³⁰⁷ ALONSO DE ANTÔNIO, Angel Luis. As relatorias no procedimento legislativo. *Cadernos da Escola do Legislativo*, Tradução de Mirian de Souza Silva/Revisão da tradução Anderson Fortes. Belo Horizonte, v. 2, n. 4, p. 116-159, jul./dez. 1995, p. 120-121. Para o titular da Universidade Complutense de Madri, a importância do aspecto formal na tramitação das leis tem sido objeto de destaque pela doutrina espanhola, que tem reservado um papel decisivo ao processo de elaboração legislativa. Citando Eliseo Aja Fernández, catedrático da Universidade de Barcelona, o autor menciona que o procedimento legislativo transcende as funções tradicionais que lhe são atribuídas, sendo elemento decisivo na definição das leis, uma vez superada a concepção material difundida pela escola alemã da Teoria Geral do Estado.

³⁰⁸ Nascimento observa que ainda é muito presente no meio jurídico um mito, traduzido na forma da “soberania dos legisladores”. Figuram presunções de que os legisladores ou são irracionais (não valendo a pena examinar o que dizem) ou são racionais (diriam razões óbvias, que poderiam ser solucionadas pelos intérpretes, sem a necessidade de verificar os debates legislativos). Esse contexto fundamentaria a tradição de não se prestar atenção às atividades do Parlamento na elaboração das leis. (NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 25-26).

³⁰⁹ Tecendo críticas sobre o “passivismo” do STF em termos de fiscalização da regularidade do processo legislativo, que estaria gerando um caráter autoritário e demagógico da deliberação parlamentar no país, confira-se: BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi. Jurisdição Constitucional na era cunha: entre o passivismo procedimental e o ativismo substancialista do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito & Práxis*. Rio de Janeiro, v. 07, n. 13, p. 346-388, 2016. Também criticando o formalismo jurídico e a desjuridicização da análise da regularidade regimental do processo legislativo que vem sendo feita pelo STF, vide: CARVALHO NETTO, Menelick. *op. cit.*, 1992, p. 264 e ss.; VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O controle do devido processo legislativo pelo Supremo Tribunal Federal. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (coord.). *Crise e desafios da Constituição: Perspectivas críticas da teoria e das práticas constitucionais brasileiras*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 269-279; CAMPOS SILVA, Adriana; SOUZA, Rafael Costa de. O Supremo Tribunal Federal e o processo legislativo constitucional: análise crítica da postura passivista procedimental adotada no julgamento do Mandado de Segurança nº 22.503-3/DF. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 36, p. 146-163, ago. 2017; BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. *O controle jurisdicional do processo legislativo*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *Devido processo legislativo: uma justificação democrática do controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e do processo legislativo*. 3ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 26-33. Nas palavras de Cattoni, “ao contrário do que sustenta o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, esses requisitos formais são, de uma perspectiva normativa, condições processuais que devem garantir um processo legislativo democrático, ou seja, a institucionalização jurídica de formas discursivas e negociais que, sob as condições de complexidade da sociedade atual, devem garantir o exercício da autonomia jurídica – pública e privada – dos cidadãos. [...] Trata-se da defesa do pluralismo no processo de produção legislativa, da defesa da própria democracia enquanto respeito às regras do jogo, da possibilidade de que a minoria de hoje possa vir a se tornar a maioria de amanhã” (p. 32).

tomadas no interior das burocracias do Estado ditatorial, sobre o pano de fundo de uma compreensão autoritária da representação política”.³¹⁰

Na verdade, como ponderou Jeremy Waldron, a prevalência de uma visão que dignifica o Poder Judiciário, intérprete autorizado do texto constitucional, pressupõe um certo receio com a atuação dos demais Poderes, sobretudo o Poder Legislativo.³¹¹ O autor explica que esse contexto foi responsável pelo fato de não se ter teorias referentes à legislação como as que existem em relação ao Judiciário. Assim, consciente da má fama que as legislaturas possuem, ele propõe fazer um retrato róseo e dignificar a legislação, acreditando que boas leis podem surgir dos tumultos que muitos condenam, corroborando o que há muito já afirmava Maquiavel.³¹²

Seguindo essa ideia, é importante que a doutrina se preocupe mais com uma teoria da legislação ou mesmo com formas e parâmetros que possam ser efetivamente aplicados no momento de produção das leis,³¹³ dando-lhes legitimidade e força normativa, em especial em ramos como o Direito Tributário, que depositam mais confiança no formulador das regras do que nos seus aplicadores. Note-se que há outros ramos, como o Direito Penal, que pressupõem também a determinabilidade da lei. Mas o Direito Tributário se diferencia, uma vez que o próprio Estado é partícipe dessa relação, domina a produção da lei e a aplica em massa. O Direito Penal é mais simples, menos técnico, fácil de ser apreendido pelos representantes do povo. Além disso, justifica-se um estudo autônomo do PLT porque ele está presente em mais de cinco mil ordens parciais de legislação, com uma inflação legislativa incomparável com outros ramos do Direito.

³¹⁰ CARVALHO NETTO, Menelick. *op. cit.*, 1992, p. 289-290.

³¹¹ “A legislação não é apenas deliberada, administrativa ou política: é, acima de tudo, no mundo moderno, o produto de uma assembleia – os muitos, a multidão, o populacho (ou seus representantes). Os juizes erguem-se acima de nós no seu solitário esplendor, com seus livros, seu saber e seu isolamento das condições da vida comum. Se não estão sozinhos na banca, estão rodeados por um número bem pequenos de íntimos de distinção similar, com os quais podem cultivar relações de espírito acadêmico, erudição e virtude exclusiva. Um parlamento, em contraste, é um corpo rebelde, muitas vezes maior que esse número — talvez até centenas de vezes maior. Fazendo eco a Blackstone, exige-se um longo percurso de treinamento para que alguém se torne juiz, mas todo membro do populacho enviado pelos eleitores a Westminster pensa em si como um legislador nato. E há tantos deles que não conseguimos nos ouvir pensar. Como isso pode ser uma maneira dignificada de fazer ou modificar o direito?” (WALDRON, Jeremy. *A dignidade da legislação*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 37).

³¹² “Nem se pode chamar de forma alguma, com razão, uma república de desordenada, onde existiram tantos exemplos de *virtù*. Porque os bons exemplos nascem da boa educação; a boa educação, das boas leis; e as boas leis, daqueles tumultos que muitos inconsideradamente maldizem” (MACHIAVELLI, Niccolò. *Tutte le Opere storiche, Politiche e letterarie*. Newton Compton Editori, Roma: 1998, p. 65 – tradução livre).

³¹³ Ao se evidenciar a importância dos estudos sobre a produção do Direito não se pretende, de forma alguma, a prevalência dos critérios de interpretação formalistas (recurso à vontade do legislador). Na linha do exposto por Nascimento, pode ser que algum dia, a partir do aperfeiçoamento das capacidades argumentativas do legislador, até seja possível se exigir um maior ônus argumentativo para desfazer determinadas opções legislativas, mas não se acredita que isso possa conduzir à existência de critérios de correção no âmbito da interpretação jurídica. Para a autora, “para decidir se é o caso de reabrir a deliberação legislativa ou não, são necessários critérios. E são justamente as teorias da legislação e da argumentação legislativa as que oferecem alguns desses subsídios para avaliar a qualidade das leis (e da argumentação sustentada pelos legisladores) e, assim, respaldar a decisão ulterior em questão. Em síntese, percorrer o caminho de como se deu a produção do Direito controvertido ainda dentro do Poder Legislativo é uma etapa necessária também para evitar arbitrariedades por ocasião da sua aplicação (judicial).” (NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 29).

Diversos problemas que foram analisados nessa pesquisa, como a falta de clareza, o desinteresse dos legisladores pela criação de boas leis e a inexistência de um parâmetro de avaliação, ao fim e ao cabo, contribuem para a ineficácia da legislação tributária e deslegitimam a tributação. Por isso é que, reconhecendo que há diversas dimensões do estudo do processo legislativo,³¹⁴ há que se compreender de que modo o Direito legitima a criação do próprio Direito Tributário e como o desenho institucional e as capacidades institucionais vêm contribuindo para propiciar uma tributação dotada de um mínimo de previsibilidade e legitimidade discursiva.³¹⁵ A consolidação da democracia depende do reconhecimento dos cidadãos como coautores das leis que os regem e de que as formas de comunicação correspondentes, no âmbito da formação política racional da vontade, sejam institucionalizadas juridicamente. Nessa direção, a participação no PLT se mostra essencial. Por isso, torna-se fundamental desenvolver um aprofundado estudo sobre a dimensão processual legislativa³¹⁶ relativamente à matéria tributária.

4.2. É defensável uma autonomia didática do PLT?

Apesar de não existir um código de Processo Tributário ou lei orgânica geral de processo administrativo, a doutrina vislumbrou a existência de uma disciplina de Direito Processual Tributário no Brasil, defendendo que, mesmo não havendo sistematização legal a respeito, há princípios específicos a esse ramo do direito a serem estudados. Um aspecto do Direito Processual Tributário que pouco foi analisado pelos doutrinadores brasileiros é o Direito

³¹⁴ Conceitualmente, o processo de elaboração legislativa vai além do truismo da simples criação de regras. Nelson Sampaio expõe uma visão “sociológica” do fenômeno, observando que o processo legislativo pode ser visto como “o conjunto de fatores reais ou fáticos que põem em movimento os legisladores e o modo como eles costumam proceder ao realizar a tarefa legislativa”, razão pela qual ganham relevo questões como “opinião pública, crises sociais, pressões de grupos organizados, *lobbying*, acordos de partidos, compensações políticas, composição partidária ou social de assembleia, troca de votos entre parlamentares (*logrolling*) etc”. (SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O processo legislativo*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 28). Por seu turno, Carvalho destaca o aspecto “político”, ao conceituar o processo legislativo como um sistema destinado a organizar a deliberação sobre valores, para extrair uma conclusão a respeito de determinada expectativa social de normatização, para orientar a negociação em torno da condução das políticas públicas e realizar, enfim, a interseção entre os planos do ser e do dever-ser, concretizando ideais e aspirações que dão ensejo à formação do Estado. (CARVALHO, Cristiano Viveiros. *Controle judicial e processo legislativo: a observância dos regimentos internos das casas legislativas como garantia do Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Fabris, 2002, p. 64).

³¹⁵ Cf. GODOI, Marciano Seabra. “Prefácio”. In: ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 3-5. Ao tecer loas à obra de Rocha, Godoi explica, com razão, que a doutrina tradicional tem buscado a compreensão do sistema tributário a partir de casos judicializados e da análise lógica e semântica das normas. Todavia, deve-se conferir importância central ao papel do desenho institucional e à qualidade da deliberação discursiva levada a cabo concretamente no exercício das funções judicantes exercidas tanto no âmbito do Poder Judiciário, quanto no âmbito do Poder Executivo. Acrescenta-se, aqui, uma contribuição para o papel do Poder Legislativo.

³¹⁶ James Marins propõe uma “visão triádica” da relação jurídica tributária, que “não pode ser examinada e compreendida unicamente em sua dimensão estática (Direito Tributário Material). Há o estudioso que compreendê-la também em sua estrutura dinâmica (Direito Tributário Formal) e também, quando há lide, em sua dimensão crítica (Direito Processual Tributário). Estática, dinâmica e crítica da relação jurídico-tributária correspondem a conteúdo, forma e processo em um sistema de interdependência lógica entre os subsistemas de garantias materiais, formais e processuais”. (MARINS, *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 94-95). Como o presente trabalho parte de uma visão fazalariana de processo, vislumbra-se que a fase de construção da norma é um procedimento em contraditório, com sujeitos processuais (parlamentares). Por isso, acredita-se que a disciplina Direito Processual Tributário deve contemplar tal estudo.

Processual Legislativo Tributário.

O processo legislativo envolvendo a instituição ou exoneração de tributos, as alterações nos diversos aspectos da norma de incidência tributária, as ampliações de responsabilização dos sujeitos passivos e de garantias e privilégios do crédito tributário, etc., ainda encontra-se abandonado, sendo examinado – superficialmente, diga-se – somente quando da análise de cada tributo instituído ou eventual desoneração realizada, a partir da identificação de alguma inconstitucionalidade ou ilegalidade ocorrida no âmbito daquele processo. A visão que predomina, portanto, é retrospectiva, pois parte do direito positivado, para se perquirir se, no curso do processo de produção da lei, foram desrespeitadas regras e princípios constitucionais.

Evidentemente, no caso das propostas de alterações mais estruturais do sistema (“reformas tributárias”), como também durante o trâmite de proposições que representarão um incremento substancial da carga tributária, há intensos debates nas casas legislativas, repercutindo na doutrina. Nesse último caso, apesar da mobilização popular, o problema muda de figura, pois, das duas uma: ou a qualidade do debate acaba ficando muito aquém do desejado (chegando a ser irracional),³¹⁷ sendo por vezes contaminada por um discurso meramente libertário,³¹⁸ ou o devido processo legislativo é ignorado, no intuito de forçar a aprovação da matéria a qualquer custo (comportamento que no jargão parlamentar ganhou o nome de “tratorar” ou “passar o rolo compressor”).³¹⁹

Um outro aspecto salta aos olhos: no caso de discussões de reformas estruturais do sistema tributário, do mesmo modo que ocorre como o estudo do processo legislativo (colonizado pela Ciência Política), em alguma medida, o debate acaba sendo dominado pelas Ciências Econômicas e das Finanças, de modo que a opção da doutrina moderna brasileira de afastar o Direito Tributário de suas origens repercute no interesse dos estudos de sua produção

³¹⁷ Para Manuel Atienza, o aspecto retórico e a dinâmica política afastam a argumentação legislativa do discurso crítico racional (traria elementos de “irracionalidade”), na medida em que, para alcançar acordos com outras forças, grupos de interesse, etc., recorre-se principalmente à negociação e, para obter a aceitação popular, lança-se mão de *slogans* propagandísticos e outras técnicas publicitárias, em detrimento de argumentos de caráter “racional”. Cf. ATIENZA, Manuel. “Argumentación y legislación”. In: MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio (Dir.). *La proliferación legislativa: um desafío para el Estado de Derecho*. Madrid: Civitas, p. 89-112, 2004, p. 109.

³¹⁸ Há municípios, como o de Sorocaba/SP, que não lograram sequer instituir a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (Cosip). O PL nº 176/2017, de autoria do Executivo, foi rejeitado, por unanimidade, na Câmara Municipal em agosto de 2017. Em 2018, o prefeito iniciou novo PL enfrentando forte resistência, ao argumento de que “mais imposto não!” (Cf. “Grupo do Novo faz abaixo assinado contra taxa de iluminação proposta por Crespo”. *Jornal Ipanema*. Publicado em 19/12/2018. Disponível em: <<http://jornalipanema.com.br/n/?url=noticia/grupo-do-novo-faz-abaixo-assinado-contra-taxe-de-iluminacao-proposta-por-crespo>>. Acesso em 3 ago. 2020).

³¹⁹ No dia 29/12/2017 (último dia útil daquele ano), foi aprovado, em audiência extraordinária da Câmara Municipal de Nova Lima/MG, o aumento do IPTU, mediante a alteração da PVG. De iniciativa do prefeito, o PL nº 1.676/2017 foi aprovado com ilegalidade no processo legislativo. Durante a votação do PL em plenário, o presidente da Câmara votou duas vezes: o seu voto foi computado para o empate e, posteriormente, ele votou para desempatar, ao argumento de ter o voto de minerva, em violação ao art. 33 do regimento interno. Tal fato foi reconhecido nos autos da Ação Popular nº 0188.18.000232-4, em tutela de urgência concedida pelo juízo da 2ª Vara Cível da Comarca de Nova Lima.

legislativa.³²⁰

Não se pode olvidar, contudo, que são diversas as instituições e majorações de tributos – ainda que de constitucionalidade duvidosa – que são aprovadas pelos Legislativos sem nenhuma contenda e com baixíssimo custo político, em face do mencionado ultrapresidencialismo dos entes subnacionais.³²¹ Assim, o sistema vai, aos poucos, sendo dilacerado, boa parte pelo desinteresse na produção legislativa tributária ordinária, que é propositalmente realizada de forma pouco transparente e construída nos gabinetes palacianos. Insista-se: uma reforma tributária silenciosa é permanentemente realizada, mediante descaracterização de figuras tributárias³²² e concessões de benefícios tributários (“contranormas”), a partir do desinteresse público no processo de produção das leis tributárias do país.

Tem razão Canotilho ao criticar o despreendimento das escolas de Direito portuguesas acerca da produção legislativa e ao propor um estudo da teoria da legislação.³²³ Realmente, as escolas de Direito têm a preocupação em formar aplicadores, deixando de lado atividade de preparação das regras jurídicas. Num país em que o contencioso – em especial o tributário – é um dos maiores do mundo, naturalmente, o estudante de Direito e a academia acabam por focar na demanda judicial, no processo civil, ignorando um ponto importante e fundamental do aprendizado jurídico que é a produção do direito e o processo legislativo. Somente quando um bacharel passa a trabalhar em atividades ligadas à produção normativa é que desperta o interesse – que deveria ser de todo o cidadão – de estudar a teoria da legislação.

³²⁰ Cf. AZEVEDO CAMPOS, Carlos Alexandre de; CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2019.

³²¹ No âmbito estadual, isso ficou claro do Estado do RJ, com a aprovação, por unanimidade de votos dos deputados estaduais, da Lei nº 7.176/2015, que criou a Taxa Única de Serviços Tributários da Receita Estadual, fixada com base no faturamento das empresas. A taxa, evidentemente inconstitucional, foi proposta pelo governador (PL nº 1.290/2015) e encaminhada à Alerj, de forma estratégica, juntamente com diversos outros projetos de lei com alterações na legislação tributária fluminense. Somente posteriormente à aprovação da lei é que o empresariado se mobilizou e, após o ajuizamento de centenas de medidas judiciais e concessão de cautelares, é que a exação foi revogada. No âmbito municipal, já se adiantou que, Alfenas, um município do sul de MG, com cerca de 80 mil habitantes, instituiu, por iniciativa do Prefeito, um verdadeiro tributo incidente sobre o faturamento de drogarias e supermercados para enfrentamento da pandemia do coronavírus, após um processo legislativo que tramitou em poucos minutos na Câmara Municipal (Lei nº 4.951/2020).

³²² Nos últimos anos, alguns Estados e Municípios criaram taxas fiscalizatórias sobre setores como a mineração, a exploração de petróleo e a produção de energia, em que são poucos os contribuintes potencialmente fiscalizados, mas de relevante porte econômico. Como elas gravam situações pontuais e não a massa da população, essas taxas geralmente são aprovadas com mais facilidade no Poder Legislativo, oportunidade em que apela a um argumento politicamente correto de que servirão para proteção ambiental, etc. Godoi se referiu a essas exações como “supertaxas” (GODOI, Marciano Seabra de. *Taxas estaduais: crise financeira, crise de identidade*. In: Simpósio Jurídico da ABCE, nº XXII, outubro/2016, São Paulo. Disponível em: <<http://www.abceonline.com.br/XXIIsimposiojuridico/palestras/2-1MarcianoSeabraApresentaoABCEoutubro2016.pdf>>). O autor demonstra que essas taxas de caráter arrecadatório desvirtuaram o sistema tributário (GODOI, Marciano Seabra. “Taxa: uma espécie tributária em plena crise de identidade”. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva. (Org.) *O Cinquentenário do Código Tributário Nacional*, v. 2, Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 97-116). Um bom exemplo é a TFRM: no Pará, o chefe do Poder Executivo encaminhou à Assembleia Legislativa o PL de nº 215, de 2011, fazendo expressa referência, durante a tramitação, ao PL nº 2.445, de 2011, de autoria do Governador de Minas Gerais, demonstrando claramente uma interação entre os Estados pioneiros na criação dessa espécie de taxa. No Mato Grosso do Sul, a proposição também iniciada pelo Governador tramitou sob o nº 193, de 2012.

³²³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Relatório sobre programa, conteúdos e métodos de um curso de teoria da legislação. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume LXIII, 1987, p. 405-494.

Nessa linha, Charles-Albert Morand observou que um dos paradoxos da formação dos juristas consiste em que estes são comumente chamados a confeccionar textos legais, ao passo que a iniciação aos métodos se encontra exclusivamente voltada para a aplicação do direito. Ele lembra que o domínio do silogismo jurídico não é de grande valia para quem almeja conceber e redigir uma lei.³²⁴ No mesmo sentido, Zapatero Gomez aponta que a formação tradicional do jurista foi desenhada para o estudo da lei promulgada e não para a gestação da norma.³²⁵

Basta ver nos cursos de pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário: é dada ênfase no processo tributário judicial e, nos últimos tempos, a cadeira de processo administrativo tributário tem tido grande evolução. Não obstante, os advogados pós-graduados ainda vacilam quando questionados se a iniciativa de lei em matéria tributária pode ser ou não de um parlamentar ou mesmo se algum deputado poderia apresentar emendas em projetos de lei iniciados pelo Governo. Aliás, como se investigará adiante, a própria atividade legislativa quase não é estudada nas Faculdades de Direito: os alunos aprendem a redigir inúmeros tipos de petições, de vários tipos de ações e de várias temáticas, ao passo que não são ensinados a sequer minutar um simples projeto de lei. Nas disciplinas práticas da graduação em Direito, no Brasil, os alunos são incentivados a estar presentes em audiências de instrução e de conciliação, sessões de julgamento, tudo no âmbito dos Tribunais. Olvidam-se, contudo, de participar das sessões parlamentares, sendo certo que, muito mais do que uma tarefa para um estudante, é um dever da cidadania fiscal.

Ao menos didaticamente é possível defender uma autonomia do estudo PLT, que se constitui em uma disciplina híbrida, nascida do encontro de algumas vertentes disciplinares do Direito Público (Direito Constitucional, Direito Financeiro, Direito Processual e Direito Tributário), sendo importante que o estudioso maneje, com precisão, postulados de fundo constitucional e orçamentário/financeiro com o poder de tributar e as garantias individuais de ordem tributária. São várias facetas que impõe uma demarcação do PLT como disciplina jurídica,³²⁶ existindo um microcosmo dentro do Direito Processual Tributário (ou mesmo dentro

³²⁴ MORAND, Charles Albert. *Éléments de légistique formelle et matérielle*. In: *Légistique formelle et matérielle – Formal and material legistic*. Aix-en-Provence: Presses Universitaires D'Aix-Marseille, 1999. p. 17-45.

³²⁵ ZAPATERO GOMEZ, Virgilio. "De la jurisprudencia a la legislación". *Doxa: Cuadernos de filosofía del derecho*. n. 15-16, p. 769-784. Alicante: 1994, p. 769-771.

³²⁶ É interessante notar que o tratamento do processo legislativo orçamentário como uma espécie do gênero processo legislativo é relativamente comum, haja vista a existência de algumas particularidades e de princípios próprios, que tornariam esse processo de natureza especial. O PLT, por outro lado, praticamente ainda não foi objeto de um estudo detido e apartado, havendo poucas menções na literatura. Ressalve-se a existência de alguns artigos que especificaram o PLT, como: ROCHA, Sergio André. *op. cit.*, 2014; e GARCIA, Priscila Prado. "Da aplicação da legística ao processo legislativo tributário". *Revista Âmbito Jurídico*. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-125/da-aplicacao-da-legistica-ao-processo-legislativo-tributario/>>. Pub. em 1º jun. 2014. Acesso em 12 de fev. 2020; MOREIRA, Bernardo Motta. "Processo Legislativo Tributário". In: MOREIRA, Bernardo Motta; BERNARDES JÚNIOR, José Alcione (Coord.). *A elaboração legislativa em perspectiva crítica*. Belo Horizonte: Assembleia do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2020, p. 115-154.

do Direito Tributário Constitucional³²⁷) para ser explorado. Por outro lado, sempre é válida a ressalva de Paulo de Barros Carvalho quanto à inadmissibilidade de autonomia científica de um ramo do Direito, sob pena de destruição da unidade do sistema jurídico, de modo que se defende apenas uma autonomia didática da disciplina.³²⁸ Reconhecendo, portanto, que o Direito é uno e sem a pretensão de compartimentar excessivamente o tema do PLT, o que se almeja é analisar juridicamente e criticamente a produção legislativo-tributária brasileira. É dizer, não se trata de isolar a disciplina do PLT, muito pelo contrário: ao reconhecer a sua autonomia didática, busca-se correlacionar e criticar todas as influências das demais disciplinas jurídicas e até mesmo não-jurídicas, como a Ciência das Finanças, a Ciência Política, a Economia Política, etc., e identificar o seu impacto na produção da lei tributária.

Concebendo, assim, o processo legislativo³²⁹ como categoria conceitual da teoria geral do Direito, e reconhecendo que tal fenômeno se sujeita à imantação de princípios jurídicos³³⁰ que lhe são próprios, destaca-se um sub-ramo do estudo processo legislativo, o PLT, que envolve regras e princípios aplicáveis especificamente a tal subsistema. Mais adiante, serão analisadas diversas controvérsias jurídicas que justificam essa visão.

4.3. Conclusões parciais

- inaugurando a segunda parte da pesquisa, que passa a se debruçar especificamente sobre temas do PLT, o quarto capítulo identifica um desinteresse das escolas de Direito acerca da produção legislativa, uma vez que a maior preocupação é formar “aplicadores”. Trata-se de uma tradição geral, mas que tem forte efeito no Direito Tributário,

³²⁷ Aliomar Baleeiro reconhece o Direito Tributário Constitucional como dogmaticamente autônomo. Seguindo as lições de Jarach, ele considera que a disciplina englobaria as normas da atividade tributária de grau superior à lei e que assumem particular importância em países de Constituição rígida. (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 72). Ruy Barbosa Nogueira observa que ao Direito Tributário Constitucional cabe expor o conteúdo e alcance do próprio poder de tributar, da partilha tributária no Estado Federativo, como dos fundamentos das demais instituições tributárias constitucionais. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019, p. 93-94). Albert Hensel já havia sistematizado o Direito Tributário separando a disciplina do Direito Tributário Constitucional (que compreende temas relacionados à competência dos entes tributantes, as normas aptas para criar obrigações e o modo de sua alteração por outras normas ou por acordos de vontade) da Teoria da obrigação tributária e do fato imponible. (HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino Jarach. Milão: Giuffrè, 1956, p. 71 e ss.).

³²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 47.

³²⁹ Cattoni de Oliveira assim conceitua o processo legislativo: “o processo legislativo, enquanto processo de justificação democrática do Direito, pode ser caracterizado como uma sequência de diversos atos jurídicos que, formando uma cadeia procedimental, assumem seu modo específico de interconexão, estruturado em última análise por normas jurídico-constitucionais, e, realizado discursiva ou ao menos em termos negocialmente equânimes ou em contraditório entre agentes legitimados no contexto de uma sociedade aberta de intérpretes da Constituição, visam à formação e emissão de ato público-estatal do tipo pronúncia-declaração, nesse caso, de provimentos normativos legislativos, que, sendo o ato final daquela cadeia procedimental, dá-lhe finalidade jurídica específica” (OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *op. cit.*, p. 109).

³³⁰ José Afonso da Silva indicou alguns princípios próprios da atividade legislativa, a saber: a) o da publicidade; b) o da oralidade; c) o da separação da discussão e votação; d) o da unidade da legislatura; e) o do exame prévio dos projetos por comissões parlamentares. (SILVA, José Afonso da. *Princípios do processo de formação das leis no direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964).

um ramo em que o sistema outorga mais confiança ao elaborador das normas em relação aos seus executores;

- mas a importância de se estudar o PLT não é apenas para fazer face ao hiperpresidencialismo e a governamentalização das decisões. Como as leis tributárias são permanentemente submetidas à influência de pressões contraditórias e elas acabam sendo modificadas para atender setores específicos, sem nenhuma coerência ou consistência com o modelo previamente traçado, o devido PLT contribui para trazer mais racionalidade à produção das leis, contribuindo para a legitimação do tributo. Acredita-se que, mas do que a legitimação, uma decisão tributária participada, que tramita por um procedimento discursivo, é uma decisão melhor. A precisão da técnica procedimental se constitui em eficiente canal de interação entre governantes e contribuintes, assegurando uma saudável influência qualitativa no resultado do processo decisório;

- conclui-se que existe um Processo Legislativo Tributário, ou seja, uma disciplina híbrida, nascida do encontro de vertentes disciplinares do Direito Público, com uma autonomia didática, em que o estudioso deve manejar, com precisão, postulados de fundo constitucional com as garantias individuais de ordem tributária. Cabe, assim, dedicar mais atenção a essa especialidade, de forma a contribuir, ao fim e ao cabo, para uma tributação consentida e, por conseguinte, para a produção de um tributo participativo e mais justo.

CAPÍTULO V: O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO E O CONTRADITÓRIO

5.1. Processo e procedimento à luz da ordem constitucional democrática

Sem olvidar-se da polissemia da expressão democracia,³³¹ que vai muito além das clássicas fórmulas de participação direta ou representativa, parte-se, neste momento, da visão de que a democracia é a forma de governo na qual há “um conjunto de regras (primárias ou fundamentais) que estabelecem quem está autorizado a tomar as decisões coletivas e com quais procedimentos”.³³² É cediço que um regime será tanto mais democrático, quanto maior for o número de pessoas aptas a influenciar as decisões estatais.³³³

A democracia exprime que o poder emana do povo, e é exercido pelo povo, em seu proveito. Significa “identidade entre governantes e governados, entre sujeito e objeto do poder, governo do povo sobre o povo”,³³⁴ de modo que o exercício do poder estatal por determinadas pessoas exige que estas possuam legitimidade para tanto, sendo que tal legitimidade somente lhes pode ser deferida pelo próprio povo, destinatário da atuação do Estado. Dentro desse contexto de democracia e organização estatal, além dessa legitimidade abstrata do exercício do poder, o Estado Democrático de Direito demanda uma legitimação concreta, a qual é alcançada por meio da procedimentalização de determinadas atuações estatais ou da existência de processos de controle de tais atividades, com a viabilização da participação dos administrados na produção de alguns atos a serem praticados pelas autoridades, os quais venham a interferir em sua esfera jurídica.³³⁵

A fim de compreender melhor como se dá essa legitimação da atividade estatal pelo procedimento, é importante retomar os estudos sobre a natureza jurídica do processo. Ainda que para alguns a distinção seja irrelevante,³³⁶ não se pode deixar buscar um conceito de *processo*, fazendo o clássico cotejo entre *processo* e *procedimento*. Isso é fundamental para

³³¹ Como aponta Misabel Derzi, “não há, dentro da Ciência Política, consenso em torno da expressão ‘democracia’. A ambiguidade e a polissemia do termo são notáveis e os distintos significados com que o conceito é empregado, tornam-no impreciso e obscuro. Há concepções bastante restritas que, por exemplo, limitam tecnicamente o significado de democracia a regime político, vale dizer, à maneira pela qual os governantes são escolhidos. Nesse sentido, opõe-se à autocracia. Em outras acepções, talvez para a maior parte dos cientistas políticos, alarga-se o seu campo semântico, representando a forma de governo [...], e, ao mesmo tempo, regime político. Enfim, não é raro, como já se alertou, fundir forma de governo e regime político em conceito único. [...] Mas, apesar de todas essas dissensões, estamos convencidos de que a Constituição da República não utilizou de fórmulas ocas, vazias, que nada interferem nas relações entre a Administração tributária e o contribuinte, mas o conceito de Estado Democrático de Direito guarda profundas conexões com a liberdade, a igualdade (justiça) e a solidariedade [...]” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2009, p. 2).

³³² BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. Trad. Marco Aurélio Nogueira, São Paulo: Paz e Terra, 2000, pp. 30-31.

³³³ A “legitimidade normativa de uma decisão democrática depende do grau em que os afetados por ela foram incluídos nos processos de tomada de decisão e tiveram a oportunidade de influenciar os resultados” (YOUNG, Iris Marion. *Inclusion and democracy*. Oxford: Oxford University Press, 2000, p. 5-6).

³³⁴ KELSEN, Hans. *A Democracia*. Trad. Ivone Castilho Benedetti *et al.* São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 35.

³³⁵ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 14-15.

³³⁶ PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Direito, poder, justiça e processo: julgando os que nos julgam*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 78.

entender como estão intimamente ligados os ritos necessários à produção de atos estatais e os seus princípios reitores. Em relação ao processo, deve-se considerar que há uma unidade no que concerne aos princípios fundamentais, no reconhecimento das garantias constitucionais, além da estrutura e da interação funcional dos seus institutos, tendo como ponto comum e originário o exercício do poder. Afinal, “a seiva que vem do tronco é uma só, é o poder, a alimentar todos os ramos. Embora cada um deles tome a sua direção, nunca deixará de ser um ramo da árvore do processo”.³³⁷ Daí a importância de se distinguir, com cautela, o *procedimento* do *processo*.

A doutrina tradicional havia consolidado a visão de que *processo* seria a sequência de atos, ou o complexo de atividades, desenvolvido com a finalidade de atingir a prestação jurisdicional. *Procedimento* seria o rito que se imprime a essa série de etapas, isto é, o modo e a forma pela qual se movem os atos no processo. Para essa corrente, a atividade jurisdicional seria sinônimo de atividade judicial e somente haveria que se falar em processo como atividade desenvolvida no âmbito estritamente judicial – pois somente nesse campo se poderia chegar à solução definitiva da lide. Atividade da mesma natureza, se desenvolvida no âmbito administrativo ou legislativo, não poderia ser qualificada de *processo*, por faltar-lhe o poder da palavra definitiva (coisa julgada material).³³⁸

Alberto Xavier noticia que este conceito tradicional de *processo* foi demarcado pela função jurisdicional, chegando Carnelutti a sugerir que a expressão “processo judicial” seria tautológica. Observa que Chiovenda chegou a definir o processo como “o conjunto de atos coordenados para a finalidade de realização da vontade concreta da lei por parte dos órgãos da jurisdição ordinária”.³³⁹ No entanto, Xavier segue a linha de que o fenômeno processual se revela nos vários setores da ordem jurídica, de modo que a cada uma das funções do Estado corresponde um tipo de processo através do qual ela se desenvolve. Desse modo, a sua

³³⁷ DINAMARCO, Candido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 99. O autor dá “maior amplitude à teoria geral do processo, que hoje vai chegando de modo palpável ao processo administrativo (tributário inclusive) e pode atingir o legislativo. Essa é uma teoria geral do processo estatal.” (DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 5. ed. v. I. 735 p. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 70).

³³⁸ Autores como Geraldo Ataliba (“Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 46, out.-dez. 1988, pp. 118-132) e Paulo de Barros Carvalho (“Processo Administrativo Tributário”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nºs 9-10, jul-dez. 1979, p. 277) defendem ser imperiosa a distinção entre processo e procedimento, sendo o primeiro reservado efetivamente à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, embora sirva também para nominar a conjugação de atos e termos harmonizados no âmbito da relação processual, deve se referir à discussão na esfera administrativa. Marçal Justen Filho negou a possibilidade de utilização do vocábulo *processo* no âmbito da Administração Pública, já que, para ele, a peculiaridade do processo não estaria em se tratar de uma relação jurídica, na medida em que todo o relacionamento entre Estado e particulares se traduz em uma relação jurídica. Assim, o que daria identidade ao processo seria uma composição totalmente peculiar e sem paralelo em qualquer outro tipo de vínculo jurídico, que se dá entre três sujeitos com perfil totalmente ímpar (sendo que o juiz não tem interesse próprio no objeto da relação jurídica), cada qual com determinada posição no processo. (JUSTEN FILHO, Marçal. “Considerações sobre ‘Processo Administrativo Fiscal’”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 33, jun. 1998, São Paulo: Dialética, p. 112).

³³⁹ XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 9.

classificação é dada em face da classificação das funções do Estado, donde se fala em processo legislativo, administrativo e jurisdicional ou judicial.

Trata-se de uma visão moderna de que *processo* é um conceito que transcende o direito processual civil. Na medida em que é um instrumento para o legítimo exercício do poder, o *processo* está presente em todas as atividades estatais (inclusive o processo legislativo).³⁴⁰ Realmente, a processualidade se constitui como um traço notável da democracia, projetando-se em todas as atuações estatais, de modo que no exercício das funções legislativas, executivas ou jurisdicionais,³⁴¹ o Estado deverá obedecer a um procedimento juridicamente regulado, sujeitando-se a um *iter* procedimental juridicamente adequado à garantia dos direitos fundamentais e à defesa dos princípios básicos conformadores do Estado Democrático de Direito. Logo, existe um *processo* legislativo, um *processo* administrativo e um *processo* jurisdicional.

Modernamente, portanto, deve-se considerar que *procedimento* é gênero, que, por sua vez, comporta diversas espécies, entre elas o processo. *Processo* é uma espécie de procedimento que se desenvolve em contraditório.³⁴² Na senda de Elio Fazzalari,³⁴³ Aroldo Plínio Gonçalves entende que os procedimentos são preparatórios de atos estatais, considerados como provimentos, cuja origem pode ser qualquer dos Poderes da República, inclusive, o Poder Legislativo.³⁴⁴ Deve o provimento estatal ser precedido de um procedimento por gerar efeitos imperativos que atingem a esfera dos direitos dos cidadãos. O procedimento tem a finalidade de preparar os provimentos estatais, e não pode ser tido como mera sucessão de atos ou modo de mover-se dos atos processuais. Tanto o procedimento quanto o processo são finalísticos, motivo pelo qual a distinção entre processo e procedimento não pode se dar mais com base nesse critério.³⁴⁵ A distinção essencial entre processo e procedimento é o contraditório,³⁴⁶ razão

³⁴⁰ GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 280.

³⁴¹ A percepção de uma processualidade ampla, que abarca não só o exercício da função jurisdicional, mas a atividade estatal na sua integralidade, é de origem relativamente recente. Surge no final dos anos 1920, entre os administrativistas e dos anos 1940, entre os processualistas. (MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 15).

³⁴² Ressalve-se a noção de que, tomado o processo como conceito jurídico fundamental, o contraditório não deveria ser considerado em sua definição, como elemento constitutivo de seu núcleo conceitual, na medida em que há que se admitir ordenamentos não-democráticos que se valem do fenômeno processual sem contraditório inerente. Ademais, mesmo em ordenamentos democráticos há processos nulos, sem contraditório, mas que são processos. Daí se concordar com a afirmativa de que não é o contraditório elemento constitutivo ou imprescindível para a existência de um processo, mas um requisito de validade seu, juridicamente positivado. Por outro lado, é evidente que a noção de processo como procedimento de produção normativa que exige, para sua validade, o contraditório, é a apropriada para a explicação do fenômeno processual em países democráticos, em que atuação estatal (e privada) desse viés deve se aperfeiçoar com a participação dos interessados. (Cfr. DIDIER JR., Fredie. *Sobre a Teoria Geral do Processo, Essa Desconhecida*. 2 ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 65).

³⁴³ FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006.

³⁴⁴ “O provimento é um ato do Estado, de caráter imperativo, produzido pelos seus órgãos no âmbito de sua competência, seja um ato administrativo, seja um ato legislativo ou um ato jurisdicional.” (GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*, Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 102).

³⁴⁵ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *op. cit.*, p. 64-66.

³⁴⁶ “O processo é um procedimento do qual participam (são habilitados a participar) aqueles em cuja esfera jurídica o ato final

pela qual, para se qualificar um procedimento como processo é necessário que seja ofertada a simétrica oportunidade de participação dos interessados no provimento estatal.³⁴⁷

A CRFB/88, ao prever a garantia fundamental do contraditório e da ampla defesa, que são os pilares substantivos do devido processo legal, utilizou o termo *processo* administrativo, e não em mero procedimento (art. 5º, inciso LV). O dispositivo constitucional se refere a *processo judicial* ou *processo administrativo*, deixando claro que o encadeamento de atos tendentes à solução de uma controvérsia é processo, independentemente de se desenvolver no âmbito administrativo ou judicial. Em coerência, a Carta Maior também se refere ao *processo legislativo* (Seção VIII, do Título IV), para designar a produção das leis e demais atos produzidos pelo Poder Legislativo (art. 59), ou seja, um procedimento que deve se dar em contraditório.

Destarte, com a superação da doutrina clássica e o reconhecimento da processualização do exercício de qualquer poder do Estado, de modo que as funções estatais (jurisdicionais, legislativas³⁴⁸ e administrativas) são realizadas por processos definidos como procedimentos democráticos de produção normativa, não faz mais sentido em se falar em procedimento estatal em contraditório, senão enquanto sinônimo de processo.

5.1.1. Processo como instrumento de produção normativa

O processo é instaurado mediante provocação de um ente autorizado e/ou capaz que postula a produção da decisão/norma estatal (por instrumentos como a petição inicial, impugnação administrativa ou proposição legislativa³⁴⁹) perante uma autoridade, investida de poder normativo. Portanto, todo processo tem por fim a produção normativa, é dizer, tem por objetivo a produção de uma decisão, típico ato jurídico de natureza normativa, sendo que, em um Estado Democrático e de Direito, para que ele seja válido, pressupõe-se que a decisão seja

é destinado a desenvolver os seus efeitos: em contraditório e de modo que o autor não possa obliterar as suas atividades” (FAZZALARI, Elio. *op. cit.*, pp. 118-119).

³⁴⁷ “A qualidade de contraditor, onde quer que ela concorra com a de autor do ato, importa, por outro lado, uma consequência essencial: mesmo quando se trate de um órgão público, munido de império, o autor é colocado, durante a fase preparatória do ato (salvo sua proeminência na sucessiva fase de emanção do provimento), em pé de simétrica paridade em relação ao outro ou aos outros contraditores” (FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006, p. 123).

³⁴⁸ “O procedimento legislativo, conforme observa Fazzalari, sempre é processo, sempre se realiza como ‘espécie’ processo, sempre se realiza com a participação de parlamentares que representam e reproduzem os interesses divergentes dos grupos e comunidades dos cidadãos. É na sua caracterização que Fazzalari sublinha o valor da própria estrutura do processo para a democracia, o momento em que ele comparece nitidamente como um instrumento para a garantia da liberdade” (GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 118).

³⁴⁹ Ensina José Afonso da Silva que um dos pressupostos do processo legislativo é a proposição legislativa, devidamente fundamentada por justificação escrita ou oral, não havendo processo legislativo sem proponente. “Numa situação análoga ao processo judicial, poderíamos dizer que não há legislação sem proponente no regime de representação popular. ‘Proposição’, aqui, logo se vê, não tem o sentido que tem na lógica clássica: expressão de um juízo ou produto lógico deste. [...] [O] termo proposição é empregado no seu sentido corrente de ato e efeito de propor.” (SILVA, José Afonso. *Processo Constitucional de Formação das Leis*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 49).

produzida em contraditório, ou seja, com a participação direta ou indireta daqueles que serão atingidos pela norma jurídica daí resultante. Se teleologicamente o processo visa à produção normativa, pode-se dizer que, axiologicamente, ele se revela como um instrumento de participação democrática. E isso se justifica em todas as esferas estatais: jurisdicional, administrativa e, principalmente, legislativa.³⁵⁰

O processo jurisdicional/judicial produz uma decisão, que, por sua vez, “cria”³⁵¹ a norma jurídica que rege aquela situação concreta posta em juízo pelos interessados. Cuida-se de ato um decisório que se particulariza e se distingue dos demais pela sua típica vocação à imutabilidade, eis que forma a coisa julgada. O processo jurisdicional desenvolve-se com a participação das partes ou de seus substitutos processuais, que sofrerão os efeitos do ato decisório/normativo então produzido. Outrossim, o processo administrativo produz um provimento estatal, uma decisão administrativa, que incorporará determinada disposição normativa, abstrata (v.g. um ato do chefe do Poder Executivo que aumenta da alíquota do imposto de importação) ou concreta (v.g. uma decisão do “conselho de contribuintes” julgando procedente uma impugnação fiscal).

Por seu turno, o processo legislativo resulta na produção de atos legislativos com força de lei, mais precisamente, normas gerais e abstratas emanadas pelo Poder Legislativo, que poderão disciplinar diversas situações jurídicas. Os cidadãos que terão sua esfera de direitos regulamentada por estas leis serão representados no processo de sua formulação, e terão, naquele fórum, seus interesses defendidos pelos parlamentares, que assumem posição análoga à de um substituto processual do processo jurisdicional, detendo legitimidade conferida diretamente pela CRFB/88.

Em todos esses casos,³⁵² o Estado-juiz, o Estado-legislador e o Estado-administrador conduzem processos estatais, com observância do contraditório, voltados para a produção de

³⁵⁰ Do ponto de vista de sua estrutura, existe unidade entre o processo parlamentar, o processo administrativo e o processo judicial. Todos eles se apoiam, dentro desse ponto de vista, na necessidade do debate e na conveniência derivada da exposição das ideias opostas para que se chegue à verdade. Mas, em sua finalidade, diferem. O processo parlamentar, com seu debate dos representantes do povo, aponta para a sanção da lei; o processo administrativo, com sua carga avultada de antecedentes técnicos, aponta para o governo e para a administração; e o processo judicial, com seu debate das partes interessadas e produção de provas, aponta para a coisa julgada, isto é, para a solução (eventualmente coativa) do conflito de interesses. (COUTURE, Eduardo J. *Introdução ao estudo do processo civil: discursos, ensaios e conferências*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. Imprensa: Belo Horizonte, Líder, 2003, p. 67-68).

³⁵¹ Para Kelsen, a “aplicação do direito é simultaneamente produção do Direito” de modo que todo ato jurídico é simultaneamente “aplicação de uma norma superior e produção, regulada por esta norma, de uma norma inferior” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 260-261). Misabel Derzi, ao se debruçar sobre a complexa questão das modificações jurisprudenciais no Direito Tributário, parte do pressuposto de que o juiz não somente aplica, mas também cria o Direito. Demonstra que lei não se confunde com o Direito ou norma jurídica, sendo apenas importante fonte de onde promana o Direito. Por isso mesmo, como a sentença cria o Direito, da mesma forma que a lei, ao inovar o mundo jurídico, ela ganha força normativa, quando se consolida como expectativa. (DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2009, p. 247-248).

³⁵² Destaque-se a diferença entre o processo legislativo e o processo jurisdicional quanto à lógica da argumentação. O primeiro estrutura discursos de justificação jurídico-normativa (justificação da validade jurídica) ao passo que o segundo estrutura discursos de aplicação (adequabilidade de uma norma válida a uma situação de aplicação a um determinado caso). Trata-se de

uma dada norma jurídica (ato estatal normativo). Normatizar/decidir é escolher³⁵³ e todos os provimentos decorrem de processos de escolha: entre as inúmeras possibilidades com que se depara, o Estado é levado a optar por uma (ou algumas), tomando, assim, uma decisão de cunho normativo para dirimir um conflito ou modificar a realidade.³⁵⁴

5.1.2. O processo legislativo é procedimento realizado em contraditório

Fazzalari dedica um capítulo da quinta parte da sua conhecida obra³⁵⁵ para discorrer sobre os procedimentos de formação das leis, que também conduziriam a provimentos de órgãos estatais, com perfil processual. O autor assinala que, nesse procedimento de formação das leis, há um esquema paritário e dialético de participação de mais sujeitos, o que, no plano técnico jurídico, traduz-se no jogo da democracia.³⁵⁶ Segundo ele, “o núcleo mais vital do procedimento de formação das leis é constituído justamente pelo confronto e pelo embate, no seio do órgão legislativo, das opiniões dos eleitos pelo povo”. Os parlamentares – que representam os interesses do povo –, ao discutirem a viabilidade de uma proposição legislativa, exercem o contraditório, sopesando os elementos aptos a determinar o voto de cada qual.³⁵⁷

No debate parlamentar, os interesses, as vocações, as ideologias expressas pelos representantes do povo reproduzem, de forma filtrada pelo sistema partidário e eleitoral, os interesses do cidadão. Por isso, o rito de formação das leis não é mero procedimento, mas processo, com a participação em contraditório dos parlamentares, que estão no lugar dos

uma diferença qualitativa e não quantitativa: “enquanto os discursos legislativos de justificação normativa se referem à validade das normas, nos termos das condições institucionais exigidas pelo princípio democrático [...], os discursos jurisdicionais de aplicação normativa se referem à adequabilidade de normas válidas a um caso concreto, à luz de visões paradigmático-jurídicas que cobram reflexibilidade [...]” (OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *op. cit.*, p. 121).

³⁵³ O Estado-Legislador, ao criar uma lei que fixa a base de cálculo de determinado tributo, faz uma opção legislativa, tomando uma decisão; assim como ocorre quando o Estado-Juiz profere uma decisão judicial reconhecendo intributabilidade de determinado fato jurídico, faz-se uma opção, adotando uma decisão; do mesmo modo, o Estado-Administrador, ao exarar um ato autuando determinado contribuinte pelo descumprimento da legislação tributária e constituindo penalidades tributárias, também faz uma opção. Todas essas decisões estatais são produzidas para regular situações jurídicas concretamente existentes ou abstratamente consideradas de forma a materializar, em seu bojo, normas jurídicas. Adotando-se essa premissa, tem-se que todo processo estatal (ato jurídico complexo) resulta em uma norma jurídica/decisão. Todo processo estatal se refere a um processo de escolha entre alternativas potencialmente conflitivas, resultando em uma decisão (norma jurídica).

³⁵⁴ Para José Afonso da Silva, “o processo legislativo parlamentar serve para acertar e resolver as contradições dos interesses representados nas Câmaras Legislativas numa síntese que vem a ser a lei jurídica. Vale para o processo legislativo o que disse Couture para o processo judicial: ‘Chega-se à verdade por oposições e refutações: por teses, por antíteses e por sínteses’. [...] O regime representativo procura resolver o conflito de interesses sociais por decisões da maioria parlamentar – a qual nem sempre exprime a representação da maioria do povo [...]. Mas esses defeitos não deturpam a concepção de que o processo legislativo tenha por finalidade fazer cessar o conflito, mediante um debate preordenado, por ato da maioria parlamentar.” (SILVA, José Afonso. *op. cit.*, p. 42-43).

³⁵⁵ FAZZALARI, Elio. *op. cit.*, p. 705-710.

³⁵⁶ FAZZALARI, Elio. *op. cit.*, p. 705-706. Fazzalari relaciona outros autores com a mesma posição, entre eles: LAVAGNA, *Considerazioni sui caratteri degli ordinamenti democratici*, in: *Riv. Trim. dir. pubbl.* 1956, 413 ss.; BENTHAM, Jeremy. *Saggio sulla tattica parlamentare* (escrito em 1789, editado na França em 1816 e na Inglaterra em 1848).

³⁵⁷ A existência de um órgão incumbido da função legislativa constitui pressuposto do processo legislativo, não do ato legislativo. Pode haver ato legislativo sem processo legislativo, como se dá em regimes ditatoriais ou monárquicos, em que há confusão de poderes. O processo legislativo se dá somente se houver um corpo legislativo colegiado. Caso uma única pessoa detenha as funções legislativas, no máximo, haveria certo preparo na feitura das leis (mero procedimento). (SILVA, José Afonso. *op. cit.*, p. 49).

destinatários das leis. Na mesma trilha, Marcelo Cattoni considera o processo legislativo verdadeiro processo de justificação democrática do Direito, caracterizando-o como uma sequência de atos jurídicos que formam uma cadeia procedimental, “realizados discursiva ou ao menos em termos negocialmente equânimes ou em contraditório entre agentes legitimados no contexto de uma sociedade aberta dos intérpretes da Constituição”.³⁵⁸

A noção de processo compreende a ideia de evoluir em determinada direção, caminhar rumo a um determinado fim. Mas ele não se limita a ser mera ritualística ou um instrumento legitimador de decisões, pois deve ser “entendido como ‘procedimento realizado em igualdade’”.³⁵⁹ A participação no processo legislativo não se dá apenas com a eleição periódica dos representantes do povo para compor o Poder Legislativo. A participação em simétrica paridade, dos possíveis afetados pela lei, no procedimento legislativo em contraditório, se dá com a possibilidade de participação na discussão política, “mediada processualmente e não necessariamente atual e concreta”.³⁶⁰ É essa liberdade e igualdade garantida no processo de produção do direito que permite que os destinatários da lei possam sentir-se os seus próprios autores, pressuposto de legitimidade do regime democrático.³⁶¹ O Legislativo é o *locus* privilegiado de debate. Trata-se do Poder com maior potencial de abertura à participação política dos cidadãos de forma que a opinião pública deve subsidiar a atuação parlamentar, refletindo a pluralidade de interesses e questões que afetam a vida da população e sobre os quais os representantes devem decidir de forma justa e legítima.

No marco da democracia deliberativa habermasiana,³⁶² que considera que a condição de parte no processo não deve se exaurir simplesmente na figura do parlamentar, é fundamental

³⁵⁸ OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *op. cit.*, p. 110. O autor observa que sua compreensão de processo legislativo leva em consideração os pensamentos de Elio Fazzalari, Serio Galeotti, Peter Häberle e Jürgen Habermas.

³⁵⁹ OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *op. cit.*, p. 109.

³⁶⁰ OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *op. cit.*, p. 110-111.

³⁶¹ Como leciona Jiménez Redondo, com base na teoria do discurso habermasiana, “sólo son legítimas aquellas normas de acción que pudieran ser aceptadas por todos los posibles afectados por ellas como participantes en discursos racionales [...]” (JIMÉNEZ REDONDO, Manuel. Introducción. In: HABERMAS, Jürgen. *Facticidad y validez: sobre el derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*. Tradução de Manuel Jiménez Redondo. Madrid: Trotta, 1998, p. 11).

³⁶² O modelo de democracia deliberativa de Habermas está fulcrado em dois elementos básicos, a saber: (i) a garantia da participação de todos os possíveis destinatários das decisões políticas no processo decisório e (ii) a consideração das decisões como resultado de um intercâmbio argumentativo realizado entre os participantes, segundo os critérios de imparcialidade e racionalidade. (Cf. UGARTE, Pedro Salazar. Que participação para qual democracia? In: COELHO, Vera Schattan P.; NOBRE, Marcos. *Participação e democracia. Teoria democrática e experiências institucionais no Brasil Contemporâneo*. São Paulo: Editora 34, 2004, p. 98). Com efeito, o autor alemão propõe um modelo de democracia deliberativa que toma como referência a sociedade pós-tradicional e sua complexidade, sua conformação plural e culturalmente diversificada, para a qual a elaboração de decisões legislativas legítimas não pode mais depender de uma visão única de mundo ou apenas de arranjos baseados em direitos fundamentais, mas constitui-se a partir das condições de comunicação e da adoção de procedimentos que viabilizem a prática discursiva. (HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro*. São Paulo: Edições Loyola, 2002 – ver especialmente o capítulo 9, nas páginas 269-284). A concepção de política deliberativa é uma tentativa de formular uma teoria da democracia a partir de duas tradições teórico-políticas: a concepção de autonomia pública da teoria política republicana (vontade geral, soberania popular), com a concepção de autonomia privada da teoria política liberal (interesses particulares, liberdades individuais). Ela pode ser concebida, simultaneamente, como um meio-termo e uma alternativa aos modelos republicano e liberal. (SOUZA, Jessé. A singularidade Ocidental como aprendizado reflexivo: Jürgen Habermas e o conceito de esfera pública. In: SOUZA, Jessé. *A modernidade seletiva*. Brasília: Ed. UnB, p. 59-93, 2000, p. 59).

abarcando a participação dos afetados pelo provimento legislativo, nos mais diversos momentos da atividade legislativa. No campo normativo, a CRFB/88 estabeleceu um rol de garantias e direitos que têm potencial para promover a expansão da participação dos cidadãos na tomada de decisões acerca de temas públicos. Por isso, é imperiosa a adoção de um processo que garanta a participação tanto dos representantes legitimamente eleitos, quanto dos próprios representados, como ocorre na realização de audiências públicas com os setores da sociedade civil organizada – que pode debater o teor de alguma proposição a ser deliberada ou mesmo auxiliar na produção de anteprojetos³⁶³ –, na possibilidade de recebimentos de petições ou representações de qualquer pessoa contra atos ou omissões das autoridades ou entidades públicas nas comissões parlamentares, e na iniciativa popular de proposições legislativas,³⁶⁴ entre outras formas de participação.

Fabiana de Menezes observa que tal possibilidade de expansão do repertório do diálogo, operada via participação popular, apresenta respostas referentes às indagações atinentes à informação, conhecimento e compreensibilidade dos textos normativos e da sua qualidade de descritor e qualificador do sentido dos fatos. Por isso, para a autora, o contraditório é vital no contexto de formação da lei – momento em que a participação popular emerge como privilegiada situação dialógica –, com a mesma importância e vivacidade com a qual é identificada nos processos judiciais ou administrativos.³⁶⁵ Efetivamente, é no exercício da participação do povo que se expressa o direito fundamental à autodeterminação e se materializa o princípio do contraditório no processo de produção da lei, contribuindo, então, para um Estado de Direito materialmente democrático.

Impõe-se combinar as eleições periódicas – aceitas como suficiente pelas teorias elitistas da democracia³⁶⁶ – com instrumentos que facilitem e estimulem a participação dos

³⁶³ “Art. 58. [...] § 2º Às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe: [...] II - realizar audiências públicas com entidades da sociedade civil; [...] 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.”

³⁶⁴ “Art. 61. [...] § 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.”

³⁶⁵ SOARES, Fabiana de Menezes. *Teoria da Legislação: formação e conhecimento da lei na idade tecnológica*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre: 2004, p. 27.

³⁶⁶ Lecionam Santos e Avritzer, que, resolvido o debate em torno da desejabilidade da democracia como forma de governo, tornou-se hegemônica no período pós-guerra uma proposta que implicou em uma restrição das formas de participação e soberania ampliadas em favor de um consenso em torno de um procedimento eleitoral para a formação de governos. Para essa visão, nos regimes democráticos, caberia ao povo – uma “grande massa iletrada e ignorante” tão somente a escolha dos seus governantes e representantes dentre os membros de uma elite melhor preparada e apta a discutir os assuntos públicos. Cuidado, pois, de uma concepção elitista de democracia que considera que o povo seria capaz apenas de escolher os políticos, mas não de exercer a política, função esta reservada somente a alguns indivíduos moral e intelectualmente superiores. Todavia, este modelo de democracia do tipo liberal acabou gerando, ao longo de seu desenvolvimento, uma dupla crise: a da participação (com um alto índice de abstenções) e a crise da representação. (Cf. SANTOS, Boaventura de Sousa; AVRITZER, Leonardo. “Introdução: para ampliar o cânone democrático”. In: SANTOS, Boaventura de Sousa (org.). *Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002, p. 39-82). Entre os autores que advogam a teoria elitista de democracia, destacou-se Schumpeter, para quem “o cidadão típico [...] desce para um nível inferior de

cidadãos, fortalecendo o controle da atuação de seus representantes e governantes. Ao conceber uma teoria democrática deliberativa, Habermas propõe um modelo procedimental que rompe com a noção de democracia como mero sistema de constituição de governos, destacando a importância da participação dos atores sociais em processos racionais de discussão e deliberação.³⁶⁷ Ele enfatiza a distinção entre a esfera burocrática do Estado – local onde os processos de decisão são conduzidos em gabinetes, centralizados e argumentados a partir do conhecimento técnico, resultado da complexidade da sociedade contemporânea e concentrado nas mãos dos *experts* – e a esfera pública – uma dimensão do social que atua como mediadora entre o Estado e a sociedade, é dizer, um espaço dialógico existente entre a esfera privada e o Estado, um espaço genuíno de realização dessa cidadania deliberativa. Na concepção do autor, a esfera pública é “uma rede adequada para a comunicação de conteúdos, tomadas de posição e opiniões; nela os fluxos comunicacionais são filtrados e sintetizados a ponto de se condensarem em opiniões públicas enfeixadas em temas específicos”³⁶⁸ e se reproduz através do agir comunicativo. Vale dizer, a esfera pública, enquanto arena privilegiada para a discussão dos temas públicos por parte dos cidadãos, é dotada de uma racionalidade comunicativa, mediante a qual a formação de opinião e de vontade dos atores sociais exerce influência na

rendimento mental tão logo entra no campo político. [...] Torna-se primitivo novamente.” (SCHUMPETER, Joseph. *Capitalismo, socialismo e democracia*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961, p. 319). Novamente segundo Santos e Avritzer, foi Habermas o primeiro autor a adotar o procedimento democrático não como método, mas sim como prática social. Em Habermas, duas características são fundamentais para a prática social: (i) a publicização no espaço público das demandas sociais de grupos minoritários como exclusão e desigualdades; e (ii) a deliberação, que é a forma com que esses indivíduos ou grupos de maneira racional expressam suas problemáticas sociais. No caso da deliberação, a novidade é a inserção de um procedimento que revela qualidades sociais e de participação. Essa concepção de democracia apresenta como principais características a pluralidade das formas de vida e a deliberação como processo racional de deliberação pública. A teoria habermasiana vem junto com a criação de um movimento contra-hegemônico, ou seja, um movimento que busca alternativas democráticas aos problemas enfrentados pela própria democracia no período pós-guerra, de forma que os cidadãos passam a desempenhar um papel ativo no processo de superação das deficiências do sistema democrático representativo.

³⁶⁷ “No interior das teorias contra-hegemônicas, Jürgen Habermas foi o autor que abriu o espaço para que o procedimentalismo passasse a ser pensado com prática societária e não como método de constituição de governos. Habermas ampliou o procedimentalismo, reintroduzindo a dimensão societária originalmente ressaltada por Kelsen, ao propor dois elementos no debate democrático contemporâneo: em primeiro lugar, uma condição de publicidade capaz de gerar uma gramática societária. Para Habermas, a esfera pública constitui um local no qual indivíduos – mulheres, negros, trabalhadores, minorias raciais – podem problematizar em público uma condição de desigualdade na esfera privada. As ações em público dos indivíduos permitem-lhes questionar a sua exclusão de arranjos políticos através de um princípio de deliberação societária que Habermas denomina de princípio D: ‘apenas são válidas aquelas normas-ações que contam com o assentimento de todos os indivíduos participantes de um discurso racional’ (Habermas, 1995). Ao postular um princípio de deliberação amplo, Habermas recoloca no interior da discussão democrática um procedimentalismo societário e participativo, estabelecendo, uma cunha na via que conduziu de Kelsen, a Schumpeter e Bobbio. De acordo com essa concepção, o procedimentalismo tem origem na pluralidade das formas de vida existentes nas sociedades contemporâneas. A política para ser plural tem de contar com o assentimento desses atores em processos racionais de discussão e de deliberação. Portanto, o procedimentalismo democrático não pode ser, tal como supõe Bobbio, um método de autorização de governos. Ele tem de ser, tal como nos mostra Joshua Cohen, uma forma de exercício coletivo do poder político cuja base seja um processo livre de apresentação de razões entre iguais (Cohen, 1997: 412). Desse modo, a recuperação de um discurso argumentativo (Santos, 2000) associado ao fato básico do pluralismo e as diferentes experiências é parte da reconexão entre procedimentalismo e participação. Nesse caso, mostram-se patentemente insuficientes os procedimentos de agregação próprios à democracia representativa e aparecem em evidência as experiências de procedimentalismo participativo de países do Sul, tais como, o orçamento participativo no Brasil ou a experiência dos Panchayats na Índia”. (SANTOS, Boaventura de Sousa; AVRITZER, Leonardo. *op. cit.*, p. 52-53).

³⁶⁸ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v.2, p. 92.

elaboração de políticas públicas, desde que consiga atravessar as comportas dos procedimentos burocráticos do Estado.

À luz do paradigma procedimental da democracia,³⁶⁹ a CRFB/88 organiza um processo legislativo privilegiando o princípio do contraditório, como se nota a partir das regras que (i) disciplinam a participação dos parlamentares nas comissões, de forma proporcional à representação dos partidos ou blocos na casa legislativa (art. 58, §1º); (ii) asseguram o direito dos parlamentares de apresentação de emendas em qualquer modalidade de proposição legislativa, considerando que o poder de emendar é corolário do poder de iniciativa, mesmo nos casos de matérias cuja iniciativa seja privativa do Poder Executivo, observados alguns limites; (iii) garantem o direito à deliberação e voto; (iv) outorgam imunidade aos parlamentares, como é o caso da inviolabilidade penal ou material (*freedom of speech*) (art. 53), que se destina à proteção, não só da função parlamentar, mas do próprio Parlamento, além de outras garantias. Garante-se, iluminado pela ideia de contraditório, a participação das minorias políticas (que poderão se tornar a maioria no futuro) no processo, impondo-se, por exemplo, o cumprimento rigoroso dos quóruns de deliberação previstos no texto constitucional, que asseguram a formação de um mínimo de consenso³⁷⁰ para a aprovação de um projeto de lei de acordo com cada matéria, segundo as regras do jogo democrático.

5.2. O princípio do contraditório na visão formalista-valorativa de processo

O estudo do processo decorre de uma evolução de diversas fases metodológicas, desde uma visão antiga em que o direito processual não se diferenciava do direito material, sendo aquele mero subproduto deste – fase imanentista ou sincrética –, sem autonomia científica, até

³⁶⁹ “O princípio procedimental da democracia visa amarrar um procedimento de normatização (o que significa: um processo de institucionalização da formação racional da opinião e da vontade), através do carácter procedimental, que garante formalmente igual participação em processos de formação discursiva da opinião e da vontade e estabelece, com isso, um procedimento legítimo de normatização. Nesse caminho via procedimento e deliberação, que constitui o cerne do processo democrático, pressupostos comunicativos de formação da opinião e da vontade funcionam como a ‘eclusa’ mais importante para a racionalização discursiva das decisões no âmbito institucional. Procedimentos democráticos proporcionam resultados racionais na medida em que a formação da opinião e da vontade institucionalizada é sensível aos resultados de sua formação informal da opinião que resulta das esferas públicas autônomas e que se formam ao seu redor. As comunicações públicas, oriundas das redes periféricas, são captadas e filtradas por associações, partidos e meios de comunicação, e canalizadas para os foros institucionais de resolução e tomadas de decisão.” (LUBENOW, Jorge Adriano. Esfera pública e democracia deliberativa em Habermas: modelo teórico e discursos críticos. *Kriterion: Revista de Filosofia*, v. 51, nº 121, p. 227-258). Nas palavras de Habermas, “a chave da concepção procedimental de democracia consiste precisamente no fato de que o processo democrático institucionaliza discursos e negociações com o auxílio de formas de comunicação às quais devem fundamentar a suposição de racionalidade para todos os resultados obtidos conforme o processo”. (HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1992, p. 368).

³⁷⁰ Atienza pontuou as diferenças institucionais entre a produção legislativa e a aplicação judicial do direito: a organização judiciária está desenhada para alcançar-se o consenso, o que seria realizado pela homogeneidade dos membros, pela hierarquia e pelo sistema de recursos que uniformizam as opiniões. Diversamente, as legislaturas são órgãos compostos por centenas de membros, tendo sido desenhadas para gerir o dissenso, de modo que se espera que sejam capazes de chegar a acordos razoáveis – dentro do limite do discurso racional –, por intermédio de negociações e compromissos que garantem as decisões legislativas. (ATIENZA, Manuel. “Argumentación y legislación”. In: MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio (Dir.). *La proliferación legislativa: um desafio para el Estado de Derecho*. Madrid: Civitas, p. 89-112, 2004).

se consolidarem as bases para um pensamento contemporâneo do direito processual. Naquele primeiro momento não fazia sequer sentido discorrer sobre a necessidade de participação em contraditório, porquanto não se vislumbrava a existência de uma relação jurídica entre os sujeitos processuais.

Numa segunda fase, dita científica (ou autonomista), o processo se desprende do direito material, passando a ser objeto de estudo próprio.³⁷¹ Todavia, o culto exacerbado à forma, acabou implicando uma visão de que o processo era mero instrumento para a efetivação do direito material. Uma nova fase metodológica então se inaugura, propondo que, mais do que uma técnica, o direito processual passasse a ser vislumbrado como um instrumento para efetivação do direito material, na busca para a obtenção de resultados justos, sendo denominada de instrumentalista ou teleológica. Essa fase – que para alguns ainda persiste – corrige a separação absoluta entre o processo e o direito substantivo.

A partir da segunda metade do século XX, a metodologia e a filosofia jurídicas sofreram profundas modificações, impactando a teoria do Direito como também o Direito Constitucional (neoconstitucionalismo). A força direta e normativa da Constituição,³⁷² a atribuição de força normativa aos princípios – que deixam de servir apenas para a colmatação de lacunas ou meras inspirações –, a aplicabilidade e eficácia imediata dos direitos e garantias fundamentais, deixaram o campo aberto para a instauração de uma nova fase metodológica do direito processual, a saber: o neoprocessualismo ou o formalismo-valorativo.³⁷³

O direito processual passa a ser interpretado conforme os valores e os princípios fundamentais estabelecidos na CRFB/88, que garante um ambiente processual democrático.³⁷⁴ Essa nova vertente enfrenta o formalismo exacerbado e o apego a regras processuais aparentemente inabaláveis, que acabam por mitigar direitos constitucionalmente assegurados,

³⁷¹ A publicação da *Teoria dos pressupostos processuais e das exceções dilatórias*, de Oskar Von Bulow (1868), marcou a sistematização da relação jurídica processual, que, de fato, é diferente da relação jurídica material posta em litígio.

³⁷² A Constituição, outrora percebida como uma mera carta de intenções, que poderia ser efetivada a partir do ânimo do legislador infraconstitucional e da discricionariedade do administrador, passa a ostentar natureza normativa. Influenciado por Gustav Radbruch, Hesse demonstra que a Constituição não significa apenas um pedaço de papel, mas se converte em força ativa com a conscientização geral não só da vontade de poder (*Wille zur Macht*), mas também da vontade da Constituição (*Wille zur Vergassung*). (HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991). Hesse vai influenciar autores como Peter Häberle e Friedrich Müller – seus discípulos – além de outros, como Robert Alexy.

³⁷³ THEODORO JUNIOR, Humberto; et. al. *Novo CPC – Fundamentos e sistematização*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 19 e ss.; DIDIER JR., Fredie. Teoria do processo e teoria do direito: o neoprocessualismo. In: DIDIER JR., Fredie (org.). *Teoria do processo: Panorama doutrinário mundial*. Vol. 2. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 262.

³⁷⁴ O caráter democrático na interpretação e na aplicação do direito já era defendida, há muito, por Peter Häberle. O autor propugna que a Constituição – e, por consequência, todo ordenamento jurídico – deve ser aberta para a interpretação da sociedade, já que “todas as forças pluralistas públicas são, potencialmente, intérpretes da Constituição”. O processo de interpretação constitucional deve ser aberto para todos os que “vivem” a norma. O raio de interpretação normativa amplia-se graças aos “intérpretes da Constituição da sociedade aberta”. Essa hermenêutica constitucional é reflexo da democracia no processo, o que assegura às partes a possibilidade de influenciar o Estado-juiz, o Estado-administrador ou o Estado-legislador na formação de seu convencimento, a partir do debate entre os sujeitos processuais. (HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Sergio Antonio Fabris, 1997, p. 31-32).

estimulando o órgão julgador a ponderar os valores para fazer prevalecer a vontade constitucional. É claro que isso não deve significar um protagonismo do juiz e uma autorização para o ativismo judicial ou uma atuação de modo unipessoal (solipsista), mas a busca do ideal fazzalariano de negação da submissão das partes ao Estado-juiz e promoção de uma interdependência entre os sujeitos processuais.

O processo é mais do que um instrumento de poder, mas uma ferramenta para a participação no poder. No Estado Democrático de Direito brasileiro, tal como consagrado na CRFB/88, é justamente o contraditório que confirma a existência de um processo democrático.³⁷⁵ É o devido processo que traz legitimidade aos atos estatais (jurisdicionais, administrativos ou legislativos), sendo indispensável a participação das partes na construção do provimento.

Impõe-se, portanto, resgatar o espaço público processual, no qual todos os interessados possam participar do aprimoramento do sistema jurídico.³⁷⁶ Se o processo é um ambiente dialógico e regido por um contraditório substancial, as partes devem influenciar o juiz na formação da decisão, o administrador público a produzir o ato administrativo e o Parlamento a produzir a lei. Assim como ao juiz está vedado produzir decisões sobre as quais as partes não se manifestaram ou não tiveram capacidade de influir na sua formação³⁷⁷ (“decisões-surpresa”),³⁷⁸ a Casa Legislativa não pode gerar leis que potencialmente os parlamentares não tiveram tempo para se debruçar, debater e decidir.

Dessa forma, se tradicionalmente o princípio do contraditório possuía como conteúdo (a) o direito à informação ou à comunicação dos atos processuais e (b) a possibilidade de

³⁷⁵ Cattoni de Oliveira considera que não há apenas uma relação entre “Constituição”, por um lado, e “processo”, por outro, “mas a construção de uma compreensão procedimentalista da Constituição como processo, como a regulação, institucionalização jurídica de processos, através da consagração das autonomias pública e privada dos cidadãos”. Observa ainda: “E a Constituição, através de uma interpretação e elaboração do sistema de direitos, no qual as autonomias pública e privada são internamente relacionadas e simultaneamente asseguradas, regula, institucionaliza, juridicamente, processos através dos quais se deve dar a dinâmica democrática do Direito gerando, fundando, o próprio Direito”. (OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *op. cit.*, p. 109).

³⁷⁶ Dierle Nunes considera que esse resgate “pode representar a tentativa de redescoberta da importância dessa estrutura normativa contra a indiferença e a apatia (coletiva) política na qual os cidadãos (clientes não participantes) estão imersos, e que são geradas pelo argumento dos ‘manipuladores olímpicos do poder’ e pelos seus discursos tecnológicos de máxima eficácia prática e de diminuta repercussão social (cidadã).” (NUNES, Dierle. *Processo Jurisdicional Democrático*. Curitiba: Juruá Editora, 2010. p. 251).

³⁷⁷ Essa noção de um contraditório dinâmico, “forte” e substancial foi positivada com o advento da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, que disciplinou o novo CPC, com a vedação da prolação das chamadas “decisões-surpresa” (também conhecida como decisão de terceira via), assunto que já era objeto de debates doutrinários e contava com experiências provenientes do direito comparado. De acordo com o art. 10 do novo *codex*, “o juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício”. Evidencia-se a imposição de um procedimento permanentemente interacional, dialético, dialógico, e colaborativo, entre os sujeitos processuais e o magistrado.

³⁷⁸ No processo civil, esse poder de influência resulta do “dever de consulta” do juiz, que deve debater prévia e preventivamente todos os fundamentos da futura decisão e submetê-los ao contraditório, como forma de influenciar no conteúdo da decisão. Dessa forma, a decisão jurisdicional só pode levar em consideração os fatos e as provas em que foi possível às partes tomarem uma posição, ou, ainda, no caso de o magistrado pretender enquadrar tais fatos em base normativa diversa daquelas invocadas pelas partes. (Cf. NUNES, Dierle. *op. cit.*, p. 226).

impugnação, de reação ou de manifestação – aspectos formais e restritos às partes –, atualmente, agregam a compreensão do mencionado princípio os seguintes direitos: (1) à participação no desenvolvimento do processo, (2) de influência no conteúdo das decisões judiciais, (3) das partes de terem seus argumentos considerados e (4) de não serem surpreendidas por decisões emanadas pelos órgãos estatais que não tenham delas participado. O princípio, assim, indubitavelmente, ganha aspectos substanciais. Trata-se de forma de legitimar o processo e a decisão estatal. Em um Estado Democrático, o princípio do contraditório ampliou seu núcleo essencial antes composto pelo binômio *informação-reação*, passando a exigir a *participação* dos sujeitos processuais durante todo o procedimento, garantindo o direito de influir no conteúdo das decisões, de terem os argumentos considerados.

Considerando que a noção de que o contraditório não se trata mais de meramente do cumprimento binômio *informação-reação*, deve-se perquirir se, de fato, as decisões legislativas têm se baseado em premissas que foram objeto de prévio debate, assegurando a todos os representantes do povo ou os seus substitutos processuais o conhecimento de todas as matérias decididas no processo. Cabe considerar, especialmente, o PLT, por versar sobre matéria notoriamente complexa e de difícil tradução e intelecção, e que, geralmente, se inicia nas casas legislativas com pouco tempo para um efetivo debate, considerando que os Governos costumam encaminhar as proposições nos finais das sessões legislativas.

5.3. Há um contraditório substancial no PLT brasileiro?

Feita a exposição sobre o conteúdo do princípio do contraditório e a evolução de sua compreensão, incumbe focar especificamente no PLT que, justamente por representar a origem da lei tributária em um Estado Democrático de Direito, deveria ser uma oportunidade de amplos debates e discussões, com o desiderato de produzir um provimento justo e legítimo. Somente as condições processuais para gênese democrática das leis asseguram a legitimidade do direito.³⁷⁹ Se o contraditório exprime o direito aos parlamentares à obtenção de informação dos atos processuais e de manifestação/reação acerca dos pontos controvertidos, além da efetiva participação no desenvolvimento do processo, de influência no conteúdo do provimento legislativo e de não serem surpreendidos por quaisquer decisões, cabe criticar como tem se dado o PLT, na prática.

³⁷⁹ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: Entre a facticidade e a validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, v. 1, 1997, p. 326.

5.3.1. A assimetria informacional do (e no) Parlamento

O tradicional aspecto do contraditório é o direito à informação. A base do princípio se dá pelo acesso do sujeito processual à informação (conhecimento) do que vai sendo praticado no curso do procedimento, para poder exercer eventualmente sua reação (resistência), sendo, a partir de então, possível influir no provimento estatal. Todavia, há uma nítida e reconhecida defasagem (assimetria³⁸⁰) informacional no curso do processo legislativo. Ela se dá entre o autor da proposição – que, no Direito Tributário, na maioria das vezes é o Poder Executivo, que possui capacidade institucional e de informações gigantescas em relação ao Poder Legislativo – e o Parlamento ou se dá entre os próprios parlamentares, conforme a estrutura disposta pelas regras regimentais de cada um.

O conceito de assimetria informacional indica a desigualdade de condições para acesso à informação de natureza política ou técnica. Refere-se a situações, reais ou potenciais, em que determinados indivíduos, grupos ou instituições detêm condições privilegiadas de acesso a informações relativas a questões que, pela importância delas, influenciam diretamente no processo decisório de formulação de políticas públicas.³⁸¹ No âmbito tributário, o volume de informações que os Governos detêm são incomparáveis e praticamente inacessíveis por qualquer outra pessoa ou Poder.

Ademais, transita no Poder Legislativo e no decorrer do processo de formação das leis diversos tipos de informação que advêm de correntes heterogêneas de pensamento e de forças antagônicas, havendo profundas assimetrias informacionais entre os vários públicos e atores.³⁸² Essas informações dificilmente são repassadas a todos os parlamentares, comprometendo a

³⁸⁰ A assimetria informacional entre os três poderes do Estado se configura nas suas respectivas capacidades em produzir, processar, analisar e interpretar informações, estas imprescindíveis para a tomada de qualquer decisão. Esta capacidade técnica é produzida de forma diferente, ou seja, o Poder Executivo e o Judiciário, pela sua natureza, compõem-se de quadros técnicos qualificados no processo de elaboração, implementação e vigilância normativa na aplicação das políticas públicas. Diferentemente, no Poder Legislativo há uma diversidade de informações produzidas por políticos, técnicos, acadêmicos, representantes de setores da sociedade, num ambiente de conflitos de interesses e marcado pela assimetria informacional. Nesse caso, soma-se também a assimetria de informação entre o Legislativo e a sociedade. Esta última, muitas vezes, detém mais conhecimento que o próprio Parlamento. A assimetria informacional também existe no espaço interno do Legislativo. Assim, sempre haverá parlamentares que podem estar em desvantagem quanto às necessárias informações para a tomada de decisões, seja no Plenário, seja no âmbito da especialidade das Comissões (cfr. COCCO JÚNIOR, José Guimar; FANTUCCI, Simone. “A Capacidade técnica do Poder Legislativo: o papel das consultorias institucionais legislativas”. *Revista do Parlamento Paulistano*, São Paulo: Câmara Municipal de São Paulo, v.2, n.3, jul./dez. 2012, p.124-157).

³⁸¹ PRATA, Nilson Vidal. “Informação, Democracia e Poder Legislativo: a dimensão informacional do processo de participação política dos cidadãos”. *Cadernos da Escola do Legislativo*, v. 11, n. 17, p. 29-58, Belo Horizonte: jul./dez. 2009, p. 32-33. Além da defasagem de informações entre o Parlamento e o Executivo e dos parlamentares entre si, a assimetria informacional pode se dar no relacionamento dos cidadãos entre si, na competição por meios de influência na agenda política (o discurso político tem sido tradicionalmente dominado pelas elites, que manipulam o debate).

³⁸² “Políticos, técnicos, acadêmicos e representantes dos setores interessados nas matérias em discussão no Parlamento trocam informações e conhecimentos em distintos momentos e instâncias de uma Casa legislativa. Esses grupos, aliás, não são homogêneos, o que significa dizer que pode haver troca de informações também no interior de cada um deles. Técnicos do Poder Executivo com frequência trocam informação e conhecimento com os do Poder Legislativo no exame das proposições. O pluralismo persiste até mesmo no interior de cada um desses grupos, pois, comumente, há divergências entre os próprios técnicos sobre um determinado assunto.” (SANTOS, Flávia Pessôa; MOURÃO, Gabriela Horta Barbosa; RIBEIRO, Guilherme Wagner. Poder legislativo e suas consultorias institucionais. *Cadernos da Escola do Legislativo*, v. 9, n. 14, p. 133-152, Belo Horizonte: jan./dez. 2007, p. 136-137).

uniformidade e a clareza relativa aos impactos das decisões produzidas. Se o processo legislativo é um procedimento que deveria ser realizado em igualdade, somente um fluxo informacional uniforme garantiria a almejada participação em simétrica paridade. Se existem parlamentares em desvantagem quanto às necessárias informações para a tomada de decisões, seja no Plenário, seja no âmbito da especialidade das Comissões, a base do princípio do contraditório resta afetada.

Quanto à concentração de informações no Poder Executivo, a celeridade da tramitação das proposições por ele apresentadas não contribui para a divulgação de estudos técnicos, realização de seminários, audiências públicas, etc. No âmbito federal, boa parte das iniciativas do presidente da República tramita sob os ritos abreviados das medidas provisórias e/ou da urgência constitucional. O efeito da urgência impôs, ao longo dos anos, uma prática legislativa que convive com sérias limitações quanto à disponibilidade de informações relevantes.³⁸³

Mais do que em qualquer lugar, no âmbito do processo legislativo, informação é poder, já sendo há muito reconhecido que “a informação é a arma do Parlamento”³⁸⁴ e que o maior inimigo a ser combatido dentro do Poder Legislativo são os interesses escusos.³⁸⁵ O ator que tem ciência mais profunda dos dados, das repercussões, dos impactos jurídicos das propostas tem mais condição de fazer prevalecer seus interesses. E o Poder Executivo, como principal ator, tem logrado, quase sempre, o atendimento dos seus interesses na produção legislativa, pois ele pode munir os parlamentares (líderes, presidentes de comissões, relatores) de informações de forma a assegurar a aprovação de suas propostas legislativas. Trata-se de uma tendência que se mostrou natural, com o crescimento das competências do Poder Executivo.

Já se viu que, a partir de meados do século XX, os Parlamentos, que tradicionalmente tinham por função legislar, perderam gradualmente esse protagonismo, em especial em assuntos tributários e fiscais, referentes à receita e à despesa. A gestão de um Estado mais complexo e

³⁸³ MENEGUIM, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. Análise de Impacto Legislativo: balizas conceituais e desafios de implementação no Brasil. In: SACHSIDA, Adolfo (org.). *Políticas Públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos*, p. 437-464, Brasília: IPEA, 2018, p. 458. Os autores trazem o exemplo dos requisitos da LRF, muito importantes para análise de desonerações tributárias. Segundo eles, apesar de os arts. 14 e 16 da LRF estabelecerem a necessidade de que os projetos de lei que impliquem renúncia de receitas ou aumentem a despesa sejam acompanhados de estimativa de impacto orçamentário, tal condição não tem sido rigorosamente observada. “Se os projetos dos parlamentares também carecem do fiel cumprimento de tais requisitos, mais grave nos parece a prática contumaz do Poder Executivo de apresentar parcas demonstrações com força tão somente de argumento de autoridade. Dessa maneira, é usual o Poder Legislativo apreciar medidas provisórias sem qualquer respaldo quanto ao cumprimento da LRF, demonstrando que mesmo disposição constante de lei complementar não tem apresentado coercibilidade no que se refere ao estabelecimento de critérios mínimos de avaliação de impacto dos atos normativos elaborados no âmbito do Poder Executivo e encaminhados para a aprovação do Congresso Nacional [...]. Nessa situação, além do descumprimento da LRF e de outras disposições legais, o Congresso Nacional acaba por passar um ‘cheque em branco’ ao Poder Executivo, o que representa um fator de déficit democrático na atuação do Poder Legislativo, ao subtrair do debate público no âmbito do parlamento um aspecto decisivo da tomada de decisão política: o seu custo para a sociedade”.

³⁸⁴ Assim se referiu o titular Direito Político da Universidade de Barcelona, Jorge Heras. Cf. HERAS, Jorge Xifra. “La información como arma del Parlamento”. *Las Cortes Generales*. España. Abogacía General del Estado. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Vol. 3, 1987, p. págs. 2319-2334.

³⁸⁵ BENTHAM, Jeremy. *Falacias políticas*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990.

diversificado, ativo e intervencionista, acabou levando à formação de uma crescente burocracia, construída por quadros técnicos (tecnocracia), gerando uma assimetria cada vez maior entre o Executivo – que se modernizava – e um Legislativo organizado de forma antiquada. Além da defasagem de informações do Poder Legislativo em relação ao Governo – que geralmente tem suas proposições bancadas pelo líder de governo³⁸⁶ – a assimetria informacional ocorre entre os próprios parlamentares. Vale dizer que os sujeitos processuais atuam no procedimento de forma amplamente desigual, o que é fomentado pelo modelo presidencialista de coalizão.³⁸⁷ Na prática, o processo parlamentar – e sobretudo o PLT – não se dá em contraditório, pois não estão os decisores em simétrica paridade.

É claro que a assimetria informacional entre os parlamentares pode se dar por simples desinteresse de atuação de alguns deles em determinadas matérias ou sintonia política com o autor, etc. Em relação à matéria tributária, medidas impopulares capitaneadas pelo Governo podem afastar o interesse de parlamentares. Por outro lado, no âmbito dos benefícios tributários, que despertam soluções demagógicas, é a dificuldade em compartilhar dados e informações que pode assegurar a dilapidação do Erário. Assim, mesmo quando os interessados almejam coletar dados e incrementar sua participação, o acesso é mitigado e bloqueado, por exemplo, pelos líderes³⁸⁸ ou pelo papel superlativo dos relatores das matérias que tramitam nas comissões parlamentares.

A “Liderança de Governo” é um órgão do Poder Legislativo que, além de poder coletar facilmente as informações do Executivo e de seus técnicos, conta com melhores estruturas burocráticas em relação aos demais, que podem lhe prestar apoio tecnológico e logístico. É evidente que o fluxo informacional será cuidadosamente dosado pelo líder, uma vez que, em sintonia com o Governo, trabalha para aprovação mais célere das propostas legislativas e como menos custos políticos.

³⁸⁶ O líder de governo é o parlamentar indicado pela chefia do Poder Executivo para fazer a intermediação do grupo que o apoia e representa com os órgãos do Parlamento, atuando como porta-voz de seu grupo. Ele concentra, geralmente, o maior número de informações, porquanto possui acesso direto ao governo e pode usufruir do apoio dos seus técnicos.

³⁸⁷ Quanto mais acomoda seus correligionários partidários e de base de sustentação na estrutura burocrática e política da Administração Pública, o Presidente obtém maior apoio dentro do Congresso Nacional para a aprovação de suas propostas. Diante do grave quadro de distorções partidárias, a coalisão de governo é formulada a partir de interesses regionais e, muitas vezes, individuais, prescindindo de uma conotação ideológica ou política. O presidencialismo de coalisão à brasileira acaba por legitimar uma relação de subserviência do Parlamento aos interesses do próprio Executivo.

³⁸⁸ Figueiredo e Limongi demonstram que há no Brasil uma alta disciplina partidária, desfazendo a imagem de um sistema partidário caótico em relação ao processo decisório legislativo e de um plenário imprevisível. O alto índice de disciplina se dá pela distribuição dos direitos parlamentares no legislativo: os regimentos internos das casas do Congresso atribuem aos líderes partidários o direito de representar suas bancadas a partir da institucionalização do colégio de líderes. O colégio de líderes, por sua vez, exerce forte controle sobre a pauta dos trabalhos legislativos a partir do auxílio que presta as mesas diretoras. A atuação dos líderes, torna o plenário o principal locus decisório, neutralizando a força descentralizante que constitui as comissões. (FIGUEIREDO, Argelina C.; LIMONGI, Fernando. *Executivo e Legislativo na nova ordem Constitucional*. Rio de Janeiro, Ed. FGV, 1999, p. 28 e ss.).

Por sua vez, o parlamentar escolhido como o relator de uma proposição em uma comissão temática ou no Plenário é o que examina a proposição de maneira mais detida, verificando a sua adequação jurídica e meritória. Dessa forma, ele tem oportunidade de realizar intervenções no texto legal,³⁸⁹ identificar algum conteúdo que não esteja em sintonia com sua plataforma política, e, até mesmo – o que não é raro – relevar ilegalidades, inconstitucionalidades constantes da proposição. A relatoria pode ser usada como uma poderosa arma política, que pode macular os propósitos democráticos.³⁹⁰

Fica evidente, portanto, que a pedra de toque do princípio do contraditório – o direito à informação – possui graves violações no processo legislativo brasileiro, sobretudo quando as questões debatidas são relacionadas ao Direito Tributário, onde impera o discurso técnico. Para lidar com o deficit de informação, além de se exigir que os Governos justifiquem as suas propostas³⁹¹ e se abram formalmente, oportunizando debates e oitivas de interessados, um dos desafios do Poder Legislativo é promover a equalização dessas informações, a partir do suporte técnico dos parlamentares, reforçando o papel das consultorias institucionais, assunto que será objeto de capítulo específico dessa pesquisa.

Desde logo, entretanto, incumbe mencionar que a maior parte das casas legislativas brasileiras costuma dispor de um assessoramento institucional do tipo técnico-político, que combina a prestação de suporte técnico-administrativo com o trabalho voltado para as questões político-eleitorais afetas ao mandato do parlamentar. Normalmente, esse assessoramento é exercido por pessoa que goza da estrita confiança do representante político, que o indica para ocupar cargo de recrutamento amplo, de livre nomeação e exoneração, e mantém com ele um vínculo de natureza político-ideológica, comungando dos mesmos valores e ideologias. Trata-se de uma função importante, mas que não é suficiente para munir o representante político

³⁸⁹ “A tarefa das relatorias parece clara a princípio: a redação de um parecer tendo em vista o texto inicial e as emendas apresentadas. Só isso devem fazer as relatorias. A prática parlamentar extravasou desses parâmetros iniciais de tal forma que o parecer tem, de fato, na maioria das vezes, um conteúdo muito mais ambicioso, em consonância com a predominância do aspecto político, que, apesar de alheio à intenção original, é a nota comum das relatorias na atualidade.” (ALONSO DE ANTÔNIO, Angel Luis. *op. cit.*, p. 132).

³⁹⁰ SANTOS, Flávia Pessoa. *A incorporação do conflito no processo legislativo para a conformação do discurso de justificação da lei*. Dissertação (Mestrado em Direito). Orientação: Fabiana de Menezes Soares. Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2017, p. 136-137. A autora considera que o relator possui um papel superlativo, uma vez que para ele convergem muitas informações prestadas por grupos de pressão ou por cidadãos interessados. Pode solicitar diligências ou realização de audiência pública com convidados, muitos deles especialistas, para debater a questão. Dessa forma, um relator qualificado passa a se constituir em referência para tratar dos assuntos mais complexos e parlamentares com esse perfil se tornam imbatíveis no jogo político do processo legislativo.

³⁹¹ Em sua tese de titulação da UERJ, Ana Paula de Barcellos defende o direito à justificativa dos atos estatais como direito fundamental, no âmbito do devido processo de elaboração normativa, como especificação do direito à informação (art. 5º, XXXIII, da CRFB/88) e da participação e acesso dos usuários aos atos de governo (art. 37, § 3º, II, da CRFB/88). Esse “direito à justificativa” impõe a obrigação, por quem propõe a norma de, minimamente, (a) abordar o problema social que a futura norma deve enfrentar, (b) indicar os resultados pretendidos e (c) considerar os custos e impactos, tudo isso de forma pública e de forma disponível aos interessados, sob pena de inconstitucionalidade formal da norma editada sem tal observância. (BARCELLOS, Ana Paula de. *Direitos fundamentais e direito à justificativa: devido procedimento na elaboração normativa*. Belo Horizonte, Fórum, 2016).

informações de maior complexidade técnica. Por isso, é importante que o Parlamento conte com uma consultoria legislativa institucional composta por servidores especializados, de natureza eminentemente técnica e voltado para o atendimento ao conjunto de parlamentares,³⁹² independentemente do partido ou da posição política.

Em certos países, como a Espanha, nas duas casas do Parlamento Nacional – Câmara e Senado –, os informes técnicos realizados pelos órgãos de assessoramento institucional instruem o processo legislativo de maneira obrigatória e são encaminhados com antecedência à relatoria que, a partir dessas informações, dá conformidade ao seu parecer. Os informes são também encaminhados aos demais membros das comissões, de modo que todos os parlamentares têm acesso às mesmas informações,³⁹³ o que raramente ocorre nas casas legislativas brasileiras,³⁹⁴ onde, como se viu, agrega as informações e a assessoria técnica na figura do relator. No modelo espanhol, como as informações técnicas são divulgadas, é possível saber sobre eventuais divergências entre a posição manifestada pelo relator em face dos dados técnicos que lhe foram encaminhadas. Possibilita, também, que os demais membros da comissão, mesmo não sendo relatores, possam fundamentar seus posicionamentos de uma forma mais preparada.

No Brasil, mesmo naqueles entes federados em que o Poder Legislativo tem órgãos institucionais capazes de prestarem um assessoramento, ainda assim não se tem alcançado os resultados esperados quanto à qualidade técnica das informações levantadas no processo

³⁹² Se os serviços prestados pela consultoria institucional ficarem restritos aos relatores, como acaba prevalecendo na maior parte das casas legislativas que possuem tais órgãos, pode acentuar a assimetria informacional entre os parlamentares. A falta de informações técnicas em um processo legislativo pode desencadear uma sequência de “desinformação” durante todo o seu *iter*, pois um processo não compreendido não consegue incorporar discursos de qualquer natureza. Nas comissões onde a matéria deveria ser bem debatida, eventual desconhecimento da matéria pelos demais parlamentares que não o relator impede a compreensão sobre o que está em jogo, além de cercear a discussão e os posicionamentos políticos de cada um. Se apenas o relator tem conhecimento de algo e ninguém mais, não haverá discussão alguma sobre o assunto, e o consenso se estabelece pela desinformação. (SANTOS, Flávia Pessoa. *op. cit.*, p. 130).

³⁹³ ALONSO DE ANTÔNIO, Angel Luis. *op. cit.*, p. 116-159. O autor espanhol identifica como solução para a interface entre a técnica e a política no processo legislativo, a atribuição aos técnicos das casas legisladoras o trabalho de promover uma análise isenta dos elementos que compõem a proposição legislativa, estudando-os à luz do Direito e informando *a posteriori* o conjunto da comissão sobre os aspectos puramente jurídicos desses elementos.

³⁹⁴ Existem casas legislativas que impõem a instrução do parecer técnico-jurídico de forma prévia. Segundo o RI da Câmara Municipal de Teresina/PI (Resolução nº 57/2012), “as proposições sujeitas à deliberação do Plenário receberão parecer técnico-jurídico da Assessoria Jurídica Legislativa da Câmara Municipal de Teresina, devidamente assinado por Assessor Jurídico detentor de cargo de provimento efetivo” (art. 56) e “o parecer emitido [...] consistirá em orientação sobre os aspectos constitucional, legal, jurídico, regimental e de técnica legislativa da respectiva proposição, podendo ser aceito ou rejeitado pelas comissões” (§ 2º do art. 56). Outrossim, o RI da Câmara de Barra Velha/SC (Resolução nº 41/2017), determina, em seu art. 79, que “toda matéria sujeita à apreciação das Comissões será instruída de parecer prévio, elaborado pela Procuradoria Jurídica da Casa, no prazo de até 7 (sete) dias, a contar da data do protocolo de entrada da proposição na Casa”. Assim, na elaboração do parecer, serão sugeridas as modificações necessárias ao projeto, oportunidade em que serão abordados os aspectos jurídicos pertinentes, os de técnica legislativa e de redação, visando sua correção caso necessário, quórum de votação e a indicação das comissões permanentes para apreciar a matéria. É de se ressaltar a qualidade técnica dos pareceres exarados pelos Advogados Legislativos daquela câmara, até mesmo em projetos relativos ao PLT, como se deu na tramitação do PL nº 57/2019, iniciado pelo chefe do Poder Executivo, em regime de urgência, objetivando instituir contribuição de melhoria para custear determinada obra de pavimentação. Cf. HEIL, Charles Saint-Clair. *Parecer*. Projeto de Lei nº 57/2019. Disponível em: <https://www.barravelha.sc.leg.br/softcam/tramitacao_instrucao_print_pdf.php?item=359&assignout=1>. Acesso em: 22 ago. 2020.

legislativo, ou pelo menos não é produzida informação suficiente para lastrear uma ampla discussão entre os partícipes. No âmbito do PLT, os parlamentares, na maioria das vezes, são municiados de informações advindas, nunca desinteressadamente, dos setores econômicos ou de corporações diretamente impactadas pelas medidas propostas pelo Executivo, o que acaba por aumentar o abismo informacional entre os sujeitos processuais e prejudica ainda mais o *iter* legislativo.

5.3.2. *Obstáculos ao direito de manifestação/reação*

De nada adianta equipar as casas legislativas com inúmeros profissionais especializados, que possuem condições de buscar um mínimo de informações técnicas sobre as proposições em análise e capacidade de traduzir ao corpo parlamentar os impactos das decisões legislativas, se não for oportunizado aos próprios parlamentares o direito de manifestação durante do *iter* procedimental de formação das leis. É mais uma deficiência grave do processo legislativo brasileiro à luz do princípio do contraditório, facilmente percebida nas tramitações das matérias tributárias.

Há um reconhecimento de que, no processo de discussão e aprovação de um texto legal no Parlamento, a instância decisiva é a relatoria.³⁹⁵ Por isso, não seria conveniente individualizá-la na análise de uma proposição legislativa, como ocorre na maior parte do Brasil.³⁹⁶ No exame da viabilidade jurídica ou meritória de alguma proposição, uma relatoria conjunta agregaria o conjunto de informações, opiniões políticas, etc., e permitiria a prolação de um parecer com um nível de debate superior. A opção pela relatoria plural seria o caminho mais indicado para se impedir que um só deputado ou senador detenha o monopólio dessa primeira orientação de sua Casa legislativa em relação à proposição apresentada, incrementando o fluxo informacional e amplificando o debate.

Os pareceres exarados nas comissões são peças fundamentais e fontes de informação sobre as matérias em tramitação, que irá facilitar as interpretações futuras da lei. Essa peça processual deve contemplar todos os argumentos levantados durante as discussões³⁹⁷ e os

³⁹⁵ TURA, Jordi Solé; PEREZ, Miguel A. Aparicio. *Las Cortes Generales en el sistema constitucional: Temas clave de la Constitución española*. Madrid: Tecnos, 1995, p. 121.

³⁹⁶ Na Espanha, a relatoria é de um órgão colegiado, em que maioria e minoria se fazem representar, motivo pelo qual os discursos de cada partícipe são consignados por escrito e conhecidos por todos os parlamentares, sobretudo pelo povo. Nos Estados Unidos, apesar de o parecer da relatoria ser do grupo majoritário, na maior parte dos casos, as manifestações contrárias ficam consignadas no relatório. Na Itália, o relator analisa as propostas e emendas, mas não toma posição acerca dos problemas políticos em questão, deixando a solução para ser discutida na comissão e, eventualmente, no Plenário. Na França, o relator tem caráter unipessoal, mas é um ator processual que representa a maioria parlamentar na comissão, defendendo as opções desta “mas pode mencionar, no Plenário, a tese das minorias, devendo, nesse caso, explicar os argumentos utilizados para recusá-las”. (ALONSO DE ANTÔNIO, Angel Luis. *op. cit.*, p. 97).

³⁹⁷ De acordo com as clássicas lições de Bentham, “a lei somente pode ser justificada pela razão. Quando uma lei tramita, o legislador deve declarar suas razões, é dizer, as considerações que o levaram a aprová-la. Assim, os legisladores sucessivos poderiam examinar se essas razões, por não terem variado na substância dos fatos que se baseiam, seguem sendo satisfatórias,

motivos pelos quais foram desconsiderados os vencidos.³⁹⁸ Apesar de, na prática dos Parlamentos brasileiros, os pareceres dos relatores individuais se preocuparem apenas em defender suas teses quanto à admissibilidade ou não da matéria, é possível a apresentação do voto em separado, instrumento que pode ser utilizado para a manifestação fundamentada de oposição ao parecer do relator, instrumento para o exercício do contraditório, representando significativa oportunidade contra-argumentativa a ser utilizada no processo legislativo, sobretudo pela minoria.³⁹⁹

Todavia, com exceção das matérias de clamor público (o que pode se dar em propostas tributárias que envolvem instituição e majoração de tributos), no dia a dia, a maioria dos parlamentares são surpreendidos pelo teor dos pareceres do relator, já que é praxe que a peça fique em sigilo até a sua leitura perante a comissão.⁴⁰⁰ Esse comportamento acaba por cercear as manifestações de discordância, uma vez que os demais membros da comissão, não conhecendo os argumentos do relator com antecedência, não estão preparados tecnicamente para questioná-los. A divulgação prévia permitiria mais dialeticidade, na medida em que os interessados, conhecendo de antemão os argumentos do relator, os apoiem ou os contraditem, agregando novos discursos na formação da lei.⁴⁰¹

Os obstáculos ao direito de reação/manifestação dos parlamentares parecem ser ainda maiores na tramitação das matérias tributárias, já que envolvem ampla legiferação (textos normativos longos e com inúmeras remissões legislativas), impacto para diversos setores

para nesse caso conservar a lei; mas tão logo deixem as razões de satisfazer, ou os fatos mudem tanto que demandem uma mudança na lei, deverá se proceder logo a sua modificação ou derrogação [...]” (BENTHAM, Jeremy. *op. cit.*, 1990, p. 59).

³⁹⁸ Após se debruçar sobre o funcionamento de comissões de diversos países, Olson observa que os pareceres e relatórios produzidos por esses colegiados estão entre os mais importantes documentos parlamentares. Segundo ele, a maioria das comissões parlamentares ao redor do mundo produz pareceres e relatórios e apresenta textos alternativos para as proposições em análise em conformidade com o recomendado pela comissão. (OLSON, David M. *Democratic legislative institutions: a comparative view*. New York: M. E. Sharpe, 1994., 1994, p. 67).

³⁹⁹ “Nas Casas Legislativas, os parlamentares representam os interesses conflitantes existentes na sociedade. Ora, um regimento interno que retire da oposição a possibilidade de participar da elaboração da lei ofende, de forma direta, o princípio do contraditório (art. 5º, LV, da CR) e, indiretamente, o princípio do pluralismo político. O princípio do contraditório não se materializa apenas nas possibilidades de os deputados defenderem suas posições, mas mormente no fato de que os diversos argumentos serão levados em consideração, ainda que não prevaleçam ao final. Essa dimensão do princípio em tela não adquire visibilidade nas normas regimentais, mas na própria prática parlamentar.” (RIBEIRO, Guilherme Wagner. “Princípios Constitucionais do Direito Parlamentar”. *Cadernos da Escola do Legislativo*. Belo Horizonte, v.7, n. 12, p. 173-191, jan./jun.2004, p. 178).

⁴⁰⁰ “Observada a praxe parlamentar brasileira, fica patente que os mecanismos regimentais de atuação nas comissões conduzem, sobretudo os novos deputados, mas não apenas, à perplexidade e até mesmo à insegurança quanto à maneira de intervir e influenciar no processo legislativo, contribuindo efetivamente para o aprimoramento de um projeto. No que diz respeito aos próprios relatores, impressionam os inúmeros testemunhos de parlamentares incomodados em assumirem como seus, responsabilizando-se pelo seu teor, pareceres de fato formulados pelos quadros técnicos de consultoria.” (NORONHA, Leonardo Henrique. “Apresentação”. In: ALONSO DE ANTÔNIO, Angel Luis. *op. cit.*, p. 118-119).

⁴⁰¹ SANTOS, Flávia Pessoa. *op. cit.*, p. 141-142. Aduz que “a formalização processual das manifestações vocalizadas pelos múltiplos partícipes do processo legislativo faz-se necessária para que todos possam ter conhecimento dos diversos interesses em disputa. O registro sistemático dessas manifestações e a sua publicidade conformam uma história processual que constitui precisamente o discurso de justificação da lei. Esse discurso consubstancia a coerência da decisão legislativa, da qual nos fala Wintgens. [...] A falta de conhecimento prévio do conteúdo do parecer que vai ser discutido na pauta da comissão impossibilita que os argumentos do relator sejam contraditados de imediato. Ademais, a não consignação formal dos discursos contrários manifestados no processo legislativo o tornam aparentemente despojado de qualquer contradição, forjando um consenso que não reflete o pluralismo democrático da vida real.” (p. 146-147).

econômicos, com interesses particularizados e muitas vezes contrapostos e, como ventilado, uma linguagem técnica, acessível apenas por especialistas.

5.3.3. *Entraves à influência na formação do provimento legislativo*

Os vícios comunicacionais do PLT brasileiro já vistos militam fortemente contra a base do princípio do contraditório. Se nem mesmo é garantido aos partícipes do procedimento o amplo acesso às informações de forma que, naturalmente, eles estão prejudicados quanto ao seu direito de reação, fica difícil imaginar que os parlamentares estão, em simétrica paridade entre si, habilitados e capacitados a influir na decisão ali formada.

Há Parlamentos, contudo, que ampliaram de tal forma o debate durante o processo legislativo que a doutrina especializada chega a considerá-los um modelo ideal. É o caso da Finlândia,⁴⁰² país reconhecido por possuir um dos mais consensuais modelos de democracia⁴⁰³ e estar situado entre os dez países mais democráticos do mundo,⁴⁰⁴ consubstanciando-se em uma poliarquia.⁴⁰⁵ Pesquisas recentes indicam que a Finlândia tem um dos melhores, mais organizados e modernos processos legislativos da Europa.⁴⁰⁶ Além disso, cuida-se de um país comprometido com a política de “legislar melhor” da União Europeia, apresentando um desempenho significativo segundo a OCDE.⁴⁰⁷ A título comparativo com a realidade brasileira,

⁴⁰² SANTOS, Flávia Pessoa. *op. cit.*, p. 149-152.

⁴⁰³ Partindo do conhecido estudo de Arend Lijphart (LIJPHART, Arend. *Modelos de democracia: desempenho e padrões de governo em 36 países*. Rio de Janeiro, Ed. Civilização Brasileira, 2003), que realizou uma análise comparada de trinta e seis modelos de democracias, existem dois modelos de democracia: o majoritário e o consensual. A tipologia de Lijphart classifica os países em um *continuum* que vai do tipo ideal de democracia majoritária (Inglaterra) ao tipo ideal de democracia consensual (Bélgica). Conforme explica o próprio autor, o governo “pelo povo e para o povo”, coloca a questão: quem governará e quais os interesses que devem ser atendidos pelo governo, quando houver desacordo entre o povo e houver divergências de preferências? Para o sistema majoritário, deve prevalecer a vontade da maioria. Para o modelo consensual deve prevalecer a vontade do maior número de possível de pessoas. Assim, enquanto o modelo majoritário é competitivo e combativo, ou seja, estabelece um jogo político de soma zero no qual o partido ou a coalizão que exerce o governo dispõe de toda a estrutura governamental, ao passo que a oposição tem como tarefa lutar para ser governo, a democracia consensual tem como característica a abrangência, a negociação e a concessão. Por isso, segundo Lijphart “a democracia consensual poderia também ser chamada de ‘democracia de negociação’” (p. 18), ou seja, ela “pode ser considerada mais democrática do que a majoritária em muitos aspectos” (p. 22).

⁴⁰⁴ Dos 167 países analisados, a Finlândia ficou em oitavo lugar. Cf. THE ECONOMIST. *Democracy Index 2018: Me too? Political participation, protest and democracy*. A report by “The Economist Intelligence Unit”. Publicado em 2019. Disponível em: <http://www.eiu.com/Handlers/WhitepaperHandler.ashx?fi=Democracy_Index_2018.pdf&mode=wp&campaignid=Democracy2018>. Acesso em: 12/1/2020.

⁴⁰⁵ A palavra “poliarquia” compreende o “governo de muitos”, diferentemente do governo de um (monarquia) ou de poucos (oligarquia ou a aristocracia). Robert Dahl se utiliza do termo poliarquia por não acreditar que as democracias reais alcancem o ideal, isto é, na teoria dahlsiana, a palavra “democracia” indica uma “democracia ideal”, segundo cinco critérios que aponta, como a participação efetiva, a igualdade de voto, a aquisição de entendimento esclarecido, o exercício do controle definitivo do planejamento, e a inclusão de adultos. (Cf. DAHL, Robert. *Sobre Democracia*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2009). Assim, as democracias contemporâneas são “poliarquias” desde que sejam sistemas fortemente inclusivos e amplamente abertos à competição pública, como é o caso da Finlândia (DAHL, Robert. *Poliarquia: Participação e Oposição*. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, 1997, p. 86).

⁴⁰⁶ VOERMANS, W.J.M.; NAPEL, H.M.T.D. ten; DIAMANT, M; GROOTHUIS, M.M.; STEUNENBERG, B.; PASSCHIER, R.; PACK, S. *Legislative Processes in Transition: Comparative Study of the Legislative Processes in Finland, Slovenia and the United Kingdom as a Source of Inspiration for Enhancing the Efficiency of the Dutch Legislative Process*. Leiden University, Section of Constitutional and Administrative Law and the Institute of Public Administration, Editor: WODC / Ministry of Security and Justice. Leiden & Haia: 2012.

⁴⁰⁷ OCDE. *Better Regulation in Europe: Finland*, 2010. A Direção da Governança Pública e Desenvolvimento Territorial da OCDE analisou a política “legislar melhor” da Finlândia em 2003 e 2010. O último relatório contém amplas informações sobre

cabe percorrer brevemente sobre o *iter* de formação das leis daquele país, com o objetivo de verificar se está substancialmente e formalmente presente o princípio do contraditório.

A Finlândia é uma república parlamentar⁴⁰⁸ e o seu Parlamento (a Assembleia Nacional, *Eduskunta*) é unicameral. Os projetos de lei são, via de regra, submetidos à apreciação do Poder Legislativo a partir de uma proposta do Governo ou, mais raramente, a partir da iniciativa parlamentar. Note-se que os governos parlamentaristas,⁴⁰⁹ pela própria estrutura governamental, predominam as matérias de autoria do chefe do Poder Executivo para serem deliberadas no Parlamento.⁴¹⁰

Essa diferença marcante do volume de matérias a serem deliberadas no Poder Legislativo, obviamente, impacta no direito produzido pelas casas legislativas. No Brasil, onde impera uma “cultura de produção legislativa”⁴¹¹ proliferam projetos de lei inúteis, que acabam exigindo um esforço de todo o corpo técnico e dos próprios parlamentares, que são obrigados a desviarem sua atenção das matérias verdadeiramente relevantes. É uma tradição política marcada pelo imediatismo na busca de solução dos problemas sociais, que usa a legislação de forma simbólica,⁴¹² sem qualquer preocupação em avaliar os resultados que pode trazer ou

as inovações e discussões sobre o processo legislativo finlandês. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/45090005.pdf>>. Acesso em: 14/1/2020.

⁴⁰⁸ O poder legislativo é exercido pelo Parlamento, tendo o Presidente da República um papel secundário. O nível mais alto do governo é o Conselho de Estado, composto pelo Primeiro-Ministro e um corpo de ministros. As relações entre o Parlamento, o governo e o Presidente da República são regidas pelos princípios europeus de um parlamentarismo multipartidário. O governo tem de gozar de uma maioria no Parlamento, a qual eleger o Primeiro-Ministro.

⁴⁰⁹ No Reino Unido, por exemplo, a maior parte da legislação primária é preparada pelos os departamentos ministeriais. Embora os parlamentares tenham o direito de apresentar proposições (o chamado *Private Member Bills*) as chances de sucesso são mínimas. O governo do Reino Unido elabora um sistema de programação legislativa (*Legislative Programme of the Government*) que define quais matérias serão apresentadas ao Parlamento na próxima sessão. Este programa é negociado entre os diversos departamentos ministeriais e a Comissão de Legislação da Câmara dos Comuns. Há uma forte competição pela elaboração do programa e pelo tempo parlamentar no exame de matérias, razão pela qual as propostas de iniciativa de parlamentares geralmente não são examinadas por falta de tempo. (VOERMANS, W.J.M.; et al.. *op. cit.*, p. 73-76). A pesquisa de Ricardo Rodrigues corrobora: Cf. RODRIGUES, Ricardo José Pereira. “Produção Legislativa nas Democracias Consolidadas e a Eficácia da Atividade Propositiva”. *Consultoria Legislativa*. Estudo. Câmara dos Deputados. Brasília: 2014, p. 9.

⁴¹⁰ Registra Jarmo Laine, consultor sênior na Academia Finlandesa, que o processo legislativo finlandês normalmente se inicia com a apresentação de uma proposta ao Parlamento por parte do Governo. Segundo ele, os deputados podem fazer proposições de lei, “mas as propostas do governo são melhor preparadas e têm preferência, uma vez que o Parlamento não possui instrumentos oficiais para fazer ou preparar propostas. [...] O Parlamento é muito dependente das propostas que lhe são submetidas pelo Governo. O Governo deve informar continuamente o Parlamento sobre as suas medidas: sobre tudo o que está a ser feito e qual é o rumo que está a ser seguido, é o Governo quem controla a agenda política diária. (LAINE, Jarmo. “Parlamentarismo”. *Embaixada da Finlândia*. Publicado em julho de 2003. Disponível em: <<http://www.finlandia.org.br/public/default.aspx?contentid=123968&contentlan=17&culture=pt-BR>>. Acesso em: 10/1/2020).

⁴¹¹ “[A] exceção da Casa dos Representantes dos Estados Unidos, não há no mundo um parlamento cujo volume de proposições se sobreponha aos números apresentados pela Câmara dos Deputados em qualquer ano. Historicamente, os deputados brasileiros costumavam apresentar cerca de 1.500 proposições anualmente. Mas mesmo esse número tem se mostrado muito modesto quando o comparamos aos índices recentes de produção legislativa da Câmara dos Deputados. Segundo dados da Secretaria Geral da Mesa da Câmara, em 2009, os deputados brasileiros apresentaram 2.159 proposições; em 2011, foram 3.874 proposições apresentadas; em 2012, o número caiu para 2.232 proposições; e em 2013, foram 2.907 proposições apresentadas.” (RODRIGUES, Ricardo José Pereira. *op. cit.*, p. 3).

⁴¹² Marcelo Neves conceitua a legislação simbólica como a norma jurídica que apresenta hipertrofia em sua função jurídico-ideológica, em detrimento da função instrumental, produzida em caráter não manifestamente normativo-jurídico, e, geralmente, desprovidas de eficácia e efetividade. O autor as classifica em três modalidades: 1) legislação que confirma valores sociais; 2) legislação-álibi; 3) legislação como forma de compromisso dilatatório. Na primeira, a dimensão político-ideológica (o reconhecimento dos valores sociais) é mais importante que a dimensão instrumental (a obediência da lei). Na segunda, a lei é

mesmo a viabilidade das medidas propostas. O que o legislador almeja o tempo todo é conter a comoção social e a mídia sensacionalista com a apresentação de um projeto de lei.

Além disso, como se sabe, um sistema eleitoral demasiadamente descentralizador, incentiva as estratégias individuais dos candidatos em detrimento daquelas partidárias, com reflexos na arena parlamentar. O político, uma vez eleito, está mais comprometido na prática de políticas particulares, circunscritas ao próprio reduto eleitoral, do que às questões nacionais ou propriamente partidárias.⁴¹³ Essa particularidade tem um enorme impacto nas proposições legislativo-tributárias iniciadas pelos parlamentares: praticamente todos os eleitos têm interesse em conceder benefícios tributários para seus eleitores, o que gera inumeráveis projetos de leis tributárias benéficas, que abarrotam todas as casas legislativas do país. Assim é que os Parlamentos brasileiros trabalham boa parte do seu tempo de forma improfícua, pois não há chances reais de que a maioria das proposições examinadas se tornem efetivamente leis.⁴¹⁴ Como falar em contraditório num contexto como esse, onde impera o populismo legislativo e há uma tradição de irresponsabilidade e irracionalidade na produção de leis?

Na Finlândia, em média, o Governo submete ao Parlamento de 220 a 300 proposições por ano. Já os parlamentares apresentam de 150 a 200 proposições anualmente. O número é extremamente menor do que a realidade brasileira (pelo menos dez vezes menos⁴¹⁵) o que permite, por si só, uma análise mais pormenorizada das matérias em tramitação pelo corpo técnico e político da casa. A intensidade absurda de proposições a serem analisadas nas casas parlamentares do Brasil, em todas as esferas federativas, representa, de início, um entrave à participação dos membros no processo e prejudica a possibilidade de influenciarem no provimento legislativo.

usada como uma estratégia para aplacar a exigência dos cidadãos, sem preocupação com a observância prática, dando mera aparência de solução dos problemas sociais. Na terceira, a legislação já nasce com a expectativa de ineficácia, pois o ato legislativo é aprovado com o objetivo de adiar a resolução do problema, trazendo, contudo, o significado latente de que a lei solucionaria a controvérsia. (NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 30-41).

⁴¹³ Essa tese foi aparentemente refutada por Figueiredo e Limongi que observaram que, apesar de um sistema eleitoral que incentiva o individualismo, a estrutura centralizada da organização dos trabalhos parlamentares limita ou até anula a ação individual dos parlamentares. (FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. *Executivo e Legislativo na Nova Ordem Constitucional*. Rio de Janeiro: FGV, 1999). Cabe, por outro lado, insistir que boa parte dos parlamentares apresentam projetos de lei mesmo sabendo que as chances deles se tornarem leis são baixas, apenas para demonstrar sua atuação aos eleitores e para a mídia.

⁴¹⁴ “Os parlamentos de países parlamentaristas apresentam poucos projetos mas aprovam uma grande proporção dos projetos apresentados, inclusive porque a maioria dos projetos analisados são de autoria do Governo. No Brasil, a proporção de projetos aprovados em relação ao total de projetos apresentados a cada ano é muito baixa, sequer chega a 1%. [...] Entre as proposições aprovadas em qualquer ano, observa-se que os projetos de autoria do Poder Executivo constituem a maioria absoluta, enquanto que os projetos oriundos de parlamentares constituem um minoria. Historicamente, verifica-se que 87% dos projetos que se transformam em norma jurídica em determinado ano são de autoria do Executivo [...]” (RODRIGUES, Ricardo José Pereira. *op. cit.*, p. 14).

⁴¹⁵ “Segundo dados da Secretaria Geral da Mesa da Câmara, em 2009, os deputados brasileiros apresentaram 2.159 proposições; em 2011, foram 3.874 proposições apresentadas; em 2012, o número caiu para 2.232 proposições; e em 2013, foram 2.907 proposições apresentadas.” (RODRIGUES, Ricardo José Pereira. *op. cit.*, p. 3).

No país europeu, após ser iniciado o trâmite de uma matéria, há a fase preliminar, que é o primeiro passo no processo de elaboração legislativa. Esse momento envolve o acúmulo de informações e intuições sobre o desígnio da futura legislação, a avaliação da necessidade de iniciar um projeto legislativo e o planejamento dos objetivos. Após essa fase inicial, pode-se concluir por dar o seguimento ao projeto legislativo ou não o iniciar perante o Parlamento.

A redação da proposição é um momento crucial em que haverá uso intensivo da mão-de-obra especializada na elaboração legislativa.⁴¹⁶ O Ministério nomeia uma equipe que preparará o projeto legislativo e estudará o assunto em questão, com base nas informações acumuladas durante a redação. A elaboração ficará a cargo do Ministério ou este poderá outorgar a atribuição a um corpo preparatório separado (um conselho consultivo ou um grupo de trabalho composto por partes interessadas, representantes de outros ministérios, especialistas, além de tomadores de decisões políticas), quando uma participação mais ampla é justificada. Nessa fase, questões legais são revisadas, soluções alternativas para os problemas a serem resolvidos são determinadas e são avaliados os impactos da legislação proposta⁴¹⁷ e das eventuais alternativas.⁴¹⁸

A proposta legislativa é encaminhada para o Conselho de Análise de Impacto Regulatório⁴¹⁹ e posto, simultaneamente, para consulta da parte interessada.⁴²⁰ O pedido de comentários é submetido a todas as partes interessadas conhecidas e publicado para permitir que outras partes interessadas tenham a oportunidade de comentar também e tudo constará dos

⁴¹⁶ A partir de várias entrevistas com atores do processo legislativo finlandês, demonstrou-se o relevante papel da burocracia no auxílio à elaboração das proposições legislativas. É comum que o funcionário público que elaborou o projeto seja convidado pelas comissões parlamentares para responder a perguntas de natureza técnica. Os conselheiros políticos são bem informados (recebem informações, avisos, etc. de todos lados), desempenhando um papel de por detrás das cenas, como mediadores no processo legislativo. Além disso, é de se destacar as qualificações dos funcionários públicos que redigem as leis, havendo relevante investimento do Ministério da Justiça nesta capacitação. (VOERMANS, W.J.M. et al., *op. cit.*, p. 30-31).

⁴¹⁷ A avaliação de impacto é um importante instrumento da Legística que é pouco utilizado no Brasil, como se abordará em capítulo próprio. Na Finlândia, nessa fase de elaboração, a equipe nomeada será a responsável pela avaliação de impacto da legislação proposta. Tal avaliação diz respeito ao impacto econômico relevante, ao impacto na administração pública, ao impacto ambiental e ao impacto societal. Um acompanhamento dos efeitos da reforma implementada também faz parte do processo de avaliação de impacto. O resultado da avaliação realizada durante a elaboração deve ser anotado na proposta legislativa.

⁴¹⁸ Cf. FINLAND. MINISTRY OF JUSTICE. *The Impact Assessment Guidelines*, Translated by Sami Sarvilinna, Helsinki: 2008. Disponível em: <<http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/76118>>. Acesso em: 14/1/2020.

⁴¹⁹ O Conselho não é responsável pela realização de avaliações de impacto, mas analisa as avaliações propostas e faz sugestões para melhoria das análises. Como informa o gabinete do Primeiro Ministro finlandês, “com base no Programa do Governo do Primeiro Ministro Juha Sipilä, um Conselho independente de Análise de Impacto Regulatório foi estabelecido no Gabinete do Primeiro Ministro em dezembro de 2015. [...] O Conselho visa melhorar a qualidade da elaboração de projetos de lei e, em particular, a avaliação de impacto de propostas governamentais.” (FINLAND. PRIME MINISTER’S OFFICE. Tradução livre. Disponível em: <<https://vnk.fi/en/council-of-regulatory-impact-analysis>>. Acesso em: 14/1/2020).

⁴²⁰ “A consulta refere-se a uma etapa do processo de elaboração da lei, na qual são obtidos os pontos de vista, os conhecimentos e as experiências do assunto em preparação. As partes interessadas podem participar da redação da lei ou podem ser solicitadas a compartilhar suas opiniões de alguma outra maneira durante o processo de redação. Por exemplo, um projeto de lei pode ser distribuído para comentários, discutido em eventos de consulta designados ou postado em fóruns de discussão para comentários. Por exemplo, autoridades, especialistas, organizações, empresas e cidadãos são partes interessadas. O objetivo da consulta é garantir que a redação da lei seja aberta e de alta qualidade. Ao consultar as partes interessadas e fazer com que elas participem do processo de redação da lei, redatores e tomadores de decisões recebem conhecimento e opiniões experientes e especializados sobre o tipo de impactos que o assunto em preparação pode ter em diferentes grupos-alvo.” (FINLAND. MINISTRY OF JUSTICE. *Consultation*. Disponível em: <<https://oikeusministerio.fi/en/consultation>>. Acesso em: 14/1/2020).

documentos do projeto. Na redação do projeto, um resumo da consulta e os comentários recebidos são apresentados nas razões para a proposta do Governo.

A fase consultiva e de audição das partes interessadas tem grande importância e o conteúdo do projeto de lei do Governo finlandês é determinado com base no retorno obtido durante a consulta. A decisão de apresentar o projeto de lei ao Parlamento é tomada em sessão plenária, antes da qual qualquer proposta com impactos financeiros significativos é considerada no Comitê de Finanças do Gabinete. Antes da sessão plenária do Governo, o assunto pode ser discutido também em grupos de trabalho ministeriais e diferentes negociações políticas, nas quais os grupos parlamentares que representam a oposição também podem participar.

Após todo esse trâmite processual, com intensos debates, análises de impacto, estudos, previsões, etc., a proposição é enviada para deliberação no Parlamento. É interessante que, para mitigar o problema do poder de agenda, encontrado no Brasil,⁴²¹ o gabinete do Primeiro Ministro prepara para o Parlamento uma lista semestral de projetos a serem submetidos durante a próxima sessão de outono ou primavera, com o objetivo de permitir que o Parlamento planeje seu trabalho.

Na Assembleia Nacional, o projeto e o documento que o acompanha se sujeitarão a três níveis de discussão e análise: (i) em um debate preliminar, em sessão plenária, o ministro responsável pela matéria apresenta a proposta, e, posteriormente, os grupos políticos e os parlamentares expressam as suas opiniões; (ii) em uma revisão detalhada por uma das comissões permanentes, que pode pedir declarações de outras comissões, a discussão normalmente começa com a comissão pedindo a um representante do ministério para apresentar, como especialista, a proposta; (iii) o plenário do Parlamento, depois de receber o relatório da comissão competente, decide sobre o conteúdo detalhado do projeto de lei e sobre a sua aprovação.

Na Finlândia, percebe-se que a maior parte do trabalho legislativo é feito nos ministérios e nas comissões.⁴²² Depois de uma proposta legislativa ser enviada ao Gabinete

⁴²¹ Além do poder de editar medidas provisórias, o Presidente da República pode requerer unilateralmente urgência para a tramitação de projetos de sua autoria e possui o monopólio sobre a iniciativa de proposições de caráter financeiro e administrativo, facilitando a concentração de poder. Alguns procedimentos usuais do processo decisório garantem o controle do Poder Executivo sobre o Legislativo e evitam a dispersão e a pulverização dos votos parlamentares. Como demonstram Figueiredo e Limongi, o sistema político inaugurado em 1988 garantiu ao Poder Executivo prerrogativas legais que lhe conferem grande autonomia e capacidade de interferência sobre o Poder Legislativo como, por exemplo, a concentração de poder no Colégio de Líderes e na Mesa Diretora dentro do Congresso Nacional. Essas prerrogativas legais garantem a entrada para a pauta legislativa apenas dos projetos que interessam às lideranças parlamentares que controlam o Legislativo e que estão afinadas com o Executivo. (FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. “Congresso Nacional: organização, processo legislativo e produção legal”. *Cadernos de pesquisa*, n. 5. São Paulo: CEBRAP, 1996). Em pesquisa recente, os mesmos autores apontam que os dados relativos ao sucesso e a dominância se aproximam dos resultados obtidos pelo Executivo em países parlamentaristas. (FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. “Modelos de Legislativo: o Legislativo brasileiro em perspectiva comparada”. *Revista Plenarium*, ano 1 n. 1, p. 41-56, 2004, p. 47).

⁴²² “A organização da redação da lei também é realizada de maneira diferente em diferentes ministérios, por exemplo, por departamentos de elaboração de leis ou funcionários públicos cuja tarefa é a redação das leis. Projetos de significância geral

Central (*Centralkansliet*) do Parlamento, ela será debatida na comissão, que pode ouvir peritos, antes de ser deliberada no plenário. Antes de votar, os deputados também podem debater o projeto de lei. Ou seja, um projeto de lei começa com uma discussão preliminar em sessão plenária e só após o Parlamento remete a questão à comissão competente, com base numa proposta do Conselho dos Presidentes. Cuida-se de uma diferença importante para o rito comumente adotado nas casas legislativas brasileiras, pois a matéria a ser deliberada tecnicamente nas comissões chega bem mais madura, já tendo tido um prévio debate em plenário.

A diferença da qualidade informacional é admirável se comparada à realidade brasileira. No país nórdico, é realizada até mesmo a oitiva do funcionário público responsável pela redação do projeto, que contribui para a eficiência do processo legislativo finlandês.⁴²³ Essa prática é rara no Brasil e, muitas vezes, o autor intelectual da medida legislativa está encoberto e é propositalmente ocultado dos demais parlamentares ou do público em geral, a não ser que tenha havido uma formalização prévia, como uma comissão de juristas para a elaboração do texto a ser debatido. Nas matérias tributárias, os tecnoburocratas brasileiros – verdadeiros criadores das regras tributárias do país – são verdadeiros *ghots riders* e sobrevivem nos mandatos de diversos governantes.

Desse modo, no Brasil, a discussão com os redatores reais das propostas legislativas (funcionários públicos, professores, advogados, consultores, administradores, etc.) normalmente se dá nos bastidores, com a presença restrita de parlamentares, assessores políticos e alguns técnicos. O conjunto de informações, dados e estatísticas, os impactos da lei (*ex ante* e *ex post*), os riscos jurídicos da adoção da medida podem ser até ventilados em reuniões, mas poucas vezes são objeto de redução a termo ou outra formalização, eis que geralmente os debates fora dos holofotes são qualificados como sigilosos e devem ser cuidadosamente expostos, se for o caso, para os demais parlamentares e para o povo.

mais ampla são preparados em comitês com representantes dos vários órgãos do governo, partidos políticos e outros grupos de interesse. Os grupos de interesse também são convidados a comentar sobre projetos de legislação. As matérias elaboradas nos ministérios são escrutinadas pelo Conselho de Estado em sessão geral antes da sua apresentação no Parlamento. Um novo ato é adotado ou um antigo emendado com base em um projeto de lei governamental ou de uma moção apresentada por um representante. Depois de um debate preliminar, o projeto de lei ou moção é encaminhado a uma comissão, que analisa a questão e ouve especialistas. A comissão elabora um relatório e o projeto é devolvido à sessão plenária do Parlamento para uma primeira audiência. Esta audiência compreende uma discussão geral durante a qual o Parlamento pode remeter o projeto para a Grande Comissão. O conteúdo da matéria é decidido em uma consideração detalhada. Então, o Parlamento ou adota ou rejeita o projeto em uma segunda audiência.” (FINLEX. FINNISH MINISTRY OF JUSTICE. *op. cit.*).

⁴²³ “Diversos entrevistados também enfatizaram a importância de se ouvir os funcionários públicos que redigiram o projeto de lei (redator de lei). Esta prática é geralmente percebida pelos entrevistados como uma característica muito importante no processo legislativo: cada audiência da Comissão começa por ouvir o funcionário do ministério responsável pela redação da lei. [...] Esta audiência tem lugar na presença de outros especialistas e partes interessadas convidados, quem mais tarde serão convidados para falar e responder a perguntas. De acordo com muitos entrevistados, essa configuração cria um ambiente animado para discussão em profundidade entre especialistas e partes interessadas, na presença e na interação com os parlamentares membros da comissão.” (VOERMANS, W.J.M. et al., *op. cit.*, p. 35).

Uma questão relevante do processo legislativo finlandês é a consideração, pela comissão, dos argumentos e dos parlamentares dissidentes. Os nomes de todos os membros e suplentes que tomaram parte no tratamento decisivo de um assunto estão listados no relatório do comitê. Um membro pode também ter uma opinião dissidente anexada a um relatório, juntamente com os fundamentos e uma proposta de resolução. Há uma nítida percepção de que o sujeito processual, munido de informações e tecnicamente capaz de reagir, pode influenciar nas decisões prolatadas pela Assembleia Nacional.

Nos Parlamentos brasileiros, ao revés, a opinião discordante pouco aparece no trâmite processual – muitas vezes ela é feita apenas oralmente, não reduzida a termo – e se perde no tempo. O registro da opinião e dos argumentos minoritários, já se disse, são fundamentais, sobretudo, para a interpretação futura da lei então produzida.

A partir da análise do processo legislativo finlandês, fica clara a presença de um contraditório substancial, em sua tríplice dimensão (*informação-reação-participação*), pois durante todo o *iter* procedimental assegura-se ampla participação dos interessados, que são, inclusive, consultados formalmente em alguns momentos. O processo de formação da lei é aberto ao debate e todos são ouvidos, respeitando-se, inclusive, as decisões divergentes que são registradas e anexadas aos autos procedimentais. Além disso, o país está comprometido com a ideia de produzir a lei com qualidade, planejando desde a fase mais embrionária as regras que o Parlamento deliberará; sem se olvidar da avaliação do impacto da lei aprovada, no monitoramento de sua aplicação, prática praticamente ignorada em *terrae brasilis*. O procedimento de consulta, realizado no curso do processo, que já se encontra consolidado, demonstra uma cultura de consenso mais ampla do país nórdico.

Evidentemente, o processo legislativo daquele país não está imune a críticas e demanda constante aperfeiçoamento. Pesquisa recente⁴²⁴ demonstrou que o grau de complexidade das matérias repercute na eficiência do processo e que processos legislativos envolvendo matéria tributária, por exemplo, ou que implementem diretivas da UE podem ter a tramitação abreviada, ignorando-se o procedimento de consulta visto acima, prejudicando as virtudes do procedimento que foram apresentadas. É interessante o fato porque comprova a tese

⁴²⁴ “Como vários entrevistados explicaram, esses três fatores – o princípio da descontinuidade, a ‘posição prioritária’ de um projeto de lei no programa do Governo e o grau de complexidade do projeto – juntos determinam em grande parte a duração do processo legislativo [...]. [E]les estimaram, quando perguntados, a ‘duração média’ para o processo legislativo como ‘dois’ ou ‘dois a três anos’ [...]. Vários entrevistados enfatizaram, no entanto, que, em casos excepcionais, a duração do processo legislativo pode ser muito menor, ou seja, ‘um ano’ ou ‘em circunstâncias muito excepcionais até menos de dois meses’. Quatro entrevistados mencionaram como exemplos em que a duração do processo pode ser muito curta para ‘alterar uma alíquota de um tributo em uma lei fiscal existente’, ‘projetos que implementam diretivas da UE’ e ‘projetos destinados a reparar um erro [...] a fim de evitar consequências para o Estado’. Nesses casos, dois entrevistados explicaram que parte do processo de preparação feito dentro do ministério, partes do processo de coordenação entre os ministérios, além da consulta, é ignorada para acelerar a processo de preparação. Um entrevistado também mencionou essa prática, mas enfatizou que ‘o resultado dessa prática geralmente não é satisfatório’”. (VOERMANS, W.J.M. et al., *op. cit.*, p. 29-30).

ora defendida de que o Direito Tributário – em qualquer lugar do mundo – é resistente à parlamentarização.

Sem ignorar os riscos que podem advir do uso do Direito Comparado, em razão da superficialidade na análise do sistema estrangeiro, o expediente de buscar o modelo finlandês foi importante para demonstrar que realmente o PLT brasileiro está distante do ideal e é um procedimento que, quando muito, está presente um princípio do contraditório meramente formal (informação-reação). A fonte de pesquisa foi importante por corroborar a tese de que, mesmo um sistema que privilegia o diálogo e o contraditório, determinadas matérias – como a tributária – podem forçar a mitigação e a abreviação de determinadas fases procedimentais e direitos processuais em vista de sua aprovação rápida para satisfação do interesse do Erário.

5.4. O contrassenso do discurso da tributação e os efeitos na decisão legislativa participada

Não é preciso grande esforço para se perceber que, no âmbito da tributação, a apatia do cidadão e o seu desinteresse com a política tributária só muda quando este percebe um risco de impacto financeiro direto em sua vida. Quando há uma insurgência popular contra certas propostas de alteração do sistema tributário, o debate acaba sendo absolutamente raso e míope, uma vez que não há a compreensão da função do Direito Tributário. O discurso “libertarista vulgar” ou do “liberalismo conservador”,⁴²⁵ já exposto, é vendido facilmente e dissemina-se a ideia de justiça dos resultados produzidos no mercado privado. A massa dos contribuintes, em sua maioria ignorantes e suscetíveis de serem manobrados pela elite pensante, movida por critérios egoísticos, acaba pressionando os decisores a não aprovarem os aumentos da tributação, mesmo que esta seja progressiva e menos impactante para as camadas mais pobres. O difícil é saber se “essa objeção se deve à simples demagogia ou a uma confusão real”.⁴²⁶

Quando há proposições para majoração de impostos patrimoniais (IPVA, IPTU, ITBI e ITCD) – a maioria deles com faixas de isenções para a população mais pobre – ou impostos pessoais, como o IR, sempre há forte repercussão midiática e uma dificuldade de aprovação nas casas legislativas. Até mesmo o aumento de tributos indiretos também tem sofrido com a impopularidade, eis que, descumprindo o princípio constitucional da seletividade, tais incidências têm recaído mais pesadamente sobre bens essenciais. Destarte, esse quadro acaba induzindo a criação e o aumento de contribuições especiais, taxas setoriais arrecadatórias ou

⁴²⁵ Cf. GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls*: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 34.

⁴²⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 196.

mesmo aumentos de impostos de consumo disfarçados, que ainda têm logrado êxito nos Parlamentos brasileiros, tornando o sistema tributário cada vez mais opaco e/ou complexo.

Há que se considerar, ainda, que grande parte das propostas de alterações da legislação tributária não implica necessariamente aumento de alíquota de tributos ou a criação de novas exações. O PLT pode se ocorrer com o objetivo de: (i) promover desonerações tributárias (criação de “gastos tributários”); (ii) aumentar as garantias do crédito tributário (protesto, averbação pré-executória, instituição de sanções políticas, mitigação de sigilo fiscal, etc.) e arrolar novas hipóteses de responsabilidade dos sujeitos passivos; (iii) criar regimes especiais para determinados contribuintes (nem sempre vantajosos, como ocorre com regimes especiais criados para “devedores contumazes”); (iv) alterar a base de cálculo, sobretudo mediante o regime de substituição tributária; (v) criar ou aumentar sanções tributárias; (vi) criar regras antielisivas específicas; (vii) alterar prazos decadenciais e prescricionais (ainda que de forma diversa do disposto no CTN); (viii) conceder anistias, remissões e moratórias; etc.

Portanto, deixando de lado as medidas majoradoras da carga tributária, são ainda inúmeras as possibilidades de alteração do sistema tributário que são pouco percebidas pelo público em geral e pelos seus representantes, mas que, pouco a pouco, vão deteriorando a lógica do todo. Saldanha Sanches explica que mesmo que as leis tributárias estejam sempre sujeitas a um processo de discussão pública no Parlamento, a opinião pública facilmente reage a movimentos perceptíveis de maior oneração fiscal quando o Poder Executivo se vê obrigado a aumentar a tributação. Por outro lado, a lei tributária está sempre cheia de exceções e de benefícios fiscais (“contranormas”) que, ainda que no seu cômputo final alterem profundamente a distribuição da carga tributária, escapam à percepção da grande maioria.⁴²⁷

O autor português se vale do exemplo da campanha contra o “imposto sobre a morte” (*death tax*) dos EUA, que era pago por 2% da população. Apesar de a riqueza herdada ser tradicionalmente sujeita a uma maior tributação, já que é um alvo mais adequado do que a renda adquirida mediante o trabalho, com o pretexto de que “as famílias não deveriam receber simultaneamente o cangalheiro [agente funerário] e o cobrador de impostos”, um discurso politicamente eficaz, os republicanos conseguiram afastar o imposto que afetava apenas os contribuintes mais ricos. A aprovação de tais medidas só poderia ser justificada pelas assimetrias informativas que fazem com que a grande maioria dos cidadãos não perceba as

⁴²⁷ Prossegue Saldanha Sanches trazendo à baila o estudo de Michael Graetz (*The Decline (and Fall?) of the Income Tax*. Nova Iorque: 1997), que demonstrou as sistemáticas criações de nichos de privilégio mediante a ação de lobistas junto ao legislador, onde a “enorme complexidade do *tax code* tem sido explicada por uma intensíssima e permanente interação entre legisladores e interesses particulares. No entanto, esta pressão e luta por rendas fiscais, que existem sempre com maior ou menor intensidade, é um dado permanente que raramente está sujeito à crítica do público” (SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 44).

consequências concretas das mudanças legislativas, ao passo que um número pequeno de contribuintes beneficiados consegue apoio dos legisladores, neutralizando os opositores.⁴²⁸

Mutatis mutandis, a persuasão e o discurso político e midiático libertário também foram vistos durante a tramitação de algumas propostas legislativas nos Parlamentos brasileiros. Analisa-se, a seguir, duas proposições que tramitaram na ALMG, a fim de identificar o reflexo de sua impopularidade no PLT: uma de iniciativa do Governo estadual, que pretendeu aumentar a alíquota de IPVA para caminhonetes (PL nº 3.808/2016), e uma de iniciativa parlamentar, que pretendeu aumentar e tornar progressivo o ITCD (PL nº 3.298/2016).

5.4.1. A majoração de alíquota de IPVA das caminhonetes (PL nº 3.808/2016)

De iniciativa do governador do Estado, o PL nº 3.808/2016 pretendeu alterar a Lei Estadual nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, que dispõe sobre o IPVA, mais precisamente para restringir a alíquota de 3%, prevista no inciso II, do art. 10, para “furgão e caminhonete de cabine simples, exceto a estendida,” de forma que as caminhonetes de cabine dupla, antes inseridas na alíquota menor, passassem a se sujeitar à alíquota de 4%, prevista para os demais veículos. Haja vista que, tanto as caminhonetes com cabine dupla e as caminhonetes com cabine estendida, exercem preponderantemente o papel de carro de passeio, justificou o governador que não haveria mais razão para a manutenção da alíquota reduzida.

A proposta apresentada corrigia um tratamento anti-isonômico e vantajoso conferido a caminhonetes de cabine dupla – veículos de valor alto, pouco comuns em 2003, quando a lei do IPVA foi editada – em relação aos veículos ordinários. O tratamento privilegiado às caminhonetes fez sentido em um primeiro momento, pois poderiam ser veículos usados para o trabalho, mas isso acabou sendo desvirtuado com a invenção e a produção de caminhonetes de cabine estendida e dupla destinadas apenas ao passeio.

Entretanto, como não poderia deixar de ser, a oposição resistiu bastante à proposta, apelando para o tradicional argumento de ser contrária “a qualquer tipo de aumento de imposto”. Foi um discurso amplamente divulgado pela imprensa. Encaminhada em setembro de 2016 e apesar de o Governo contar com o apoio da maioria dos parlamentares, a proposição

⁴²⁸ Como exemplo das dificuldades das discussões das matérias tributárias em seu país, Saldanha Sanches lembra do novo regime de favorecimento fiscal dos deficientes, *in verbis*: “um regime efetivamente justo de apoio à deficiência seria feito por meio de subsídios, e não através da utilização de isenções fiscais que beneficiam apenas os deficientes que dispõem de rendimentos. No entanto, para atenuar a irracionalidade do sistema, o legislador fiscal deslocou as deduções ao rendimento para deduções à coleta, o que tem como efeito os contribuintes de menores rendimentos terem um importante benefício fiscal e os contribuintes com maiores rendimentos um menor benefício, criando um regime tendencialmente mais justo mas provocando um clamor público sobre um ataque aos deficientes.” (SANCHES, José Luís Saldanha. *op. cit.*, p. 45).

teve dificuldades em avançar na casa legislativa, e acabou sendo incorporada, em maio do ano seguinte, em um substitutivo apresentado em outro projeto de lei (nº 3.397/2016).

Aliás, a partir do exame de todo o PLT, constata-se que a medida somente foi aprovada porque foi inserida em conjunto com diversas outras alterações na lei tributária e, sobretudo, porque foi inserida em um substitutivo com um amplo programa de parcelamento e anistia (Plano de Regularização de Créditos Tributários). Mesmo assim a oposição insistiu com as suas críticas.⁴²⁹ Como a matéria era importante para o Governo, que precisava de ingressos de recursos, foi necessária uma intensa articulação para que, finalmente, o aumento do IPVA se tornasse realidade, com a publicação da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017.

Confirmando a tese de Saldanha Sanches quanto à pouca percepção das “contranormas” tributárias, verifica-se que a lei aprovada conta com oitenta artigos e, muito além do que meramente majorar a carga tributária do IPVA, ela concedeu inúmeros benefícios tributários, para diversos setores econômicos. Outrossim, alterou diversos tipos legais de sanções tributárias e a sua graduação, sem que houvesse qualquer insurgência ou debates aprofundados quanto a esses aspectos.

5.4.2. A (re)instituição da progressividade do ITCD (PL nº 3.298/2016)

Em março de 2016, um deputado estadual do mesmo partido político do então governador, apresentou o PL nº 3.298/2016, com o objetivo de reinstaurar no Estado de MG a progressividade de alíquotas do ITCD. Ao invés de uma única alíquota de 5%, como a prevista no art. 10, da Lei nº 14.941, de 29 dezembro de 2003, a proposta previa duas alíquotas, de 5% e 8%, de acordo com o montante dos bens doados/herdados, objetivando “identificar com maior precisão a capacidade econômica dos contribuintes”.

Apesar (i) da revisão da jurisprudência do STF, que passou a admitir a progressividade de alíquotas do ITCD,⁴³⁰ (ii) de que vários Estados já haviam feito tal alteração,⁴³¹ (iii) de que

⁴²⁹ “A oposição é contra o projeto, alegando que o aumento de impostos foi incluído no texto. A primeira proposta enviada pelo governo era apenas de renegociação de dívidas para facilitar o pagamento de quem está devendo impostos pelo estado. ‘O governo do estado se utilizou de um projeto até certo ponto simpático a todos para de forma sorrateira colocar ali algumas emendas com elevação de impostos. Nós do bloco de oposição fomos contrários a essa elevação de impostos’, disse o deputado estadual Gustavo Valadares (PSDB), líder da minoria.” (“Deputados mineiros aprovam em 2º turno projeto que aumenta imposto para combustíveis”. Portal G1. Publicado em 01/06/2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/minas-gerais/noticia/deputados-mineiros-aprovam-em-2-turno-projeto-que-aumenta-imposto-para-combustiveis.ghtml>>. Acesso em: 2 ago. 2020).

⁴³⁰ Cf. RE nº 562.045, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Relator p/ Acórdão Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, publicado em 27/11/2013.

⁴³¹ “13 Estados já aumentaram imposto sobre herança e doação”. *Estadão*. Publicado em: 05/05/2016. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/galerias/seu-dinheiro,13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao,25170>>. Acesso em: 2 ago. 2019.

o Confefaz recomendou a utilização da alíquota máxima (8%),⁴³² e, ainda, (iv) da situação de calamidade financeira,⁴³³ ainda assim o projeto de lei não foi sequer apreciado na primeira comissão parlamentar competente e acabou arquivado com o final da legislatura.

Os aumentos da carga tributária do IPVA e do ITCD, ora analisados, podem ser considerados justo.⁴³⁴ A análise da dificuldade em se aprovar tais medidas no Parlamento serve para confirmar que o problema do contrassenso discurso e que prejudica a implementação da justiça tributária. A questão é que, insista-se, algumas alterações do mesmo sistema tributário são bem mais fáceis de serem realizadas, como são os casos dos projetos concedendo benefícios. É verdade que muitas propostas acabam não sendo efetivamente aprovadas, mas sempre são bem recebidas por cada categoria beneficiada.⁴³⁵ No campo das isenções do ICMS, v.g., a todo momento, aparecem bandeiras como a suposta promoção de justiça a alguma classe, discurso que oculta um verdadeiro aumento de privilégio, se analisado o sistema tributário de forma global.⁴³⁶

Note-se que o debate técnico sobre a viabilidade (e necessidade) da majoração e instituição da progressividade do ITCD é simplesmente ignorado – tanto pelos parlamentares quanto pelo público em geral –, prevalecendo argumentos de cunho meramente ideológico. Em discussão realizada sobre o assunto,⁴³⁷ André Mendes Moreira lançou luzes sobre tais questões técnicas, desconstruindo, por exemplo, o argumento de que a progressividade e o aumento de alíquotas do ITCD mineiro levariam a um aumento substancial da carga tributária. O mais interessante é que o expositor se utilizou de dados disponibilizados pelo Governo para a própria ALMG (Memorando SEF/SRE nº 54/2019), a partir de um requerimento por ela formulado (Requerimento nº 2.389/2019), demonstrando, claramente dois pontos fundamentais, que

⁴³² Cf. BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ofício Confefaz nº 11/15. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/confefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-confefaz-ndeg-11-15>>. Acesso em 2 ago. 2019.

⁴³³ Cf. Decreto nº 47.101, de 05/12/16, que “decreta situação de calamidade financeira no âmbito do Estado”.

⁴³⁴ Cf. DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. Vide especialmente as páginas: 88-114. Segundo a autora, a tributação mais incisiva sobre heranças e doações, conforme delineado por John Rawls (liberalismo igualitário), e endossada por autores como Murphy e Nagel, tem por objetivo frear o ciclo de acumulação capitalista, que perpetua concentrações de riqueza determinadas por circunstâncias arbitrárias.

⁴³⁵ A título de exemplo, veja-se o PL nº 284/2015, que tramitou na ALMG, que objetivava a concessão de isenção de ICMS aos integrantes das carreiras policiais, para aquisição de veículo. Segundo o autor, o projeto de lei “facilita o acesso ao carro próprio pelos membros das forças de segurança pública do Estado e lhes resgata a dignidade, pois, em razão de vários fatores, não têm dinheiro para a compra do tão sonhado veículo”.

⁴³⁶ Vale, mais uma vez, transcrever as assertivas de Saldanha Sanches: “o aspecto mais nocivo do benefício fiscal é que a sua atribuição constitui o domínio de atuação privilegiada dos grupos de pressão que focam seus esforços em construir uma justificação para um regime de exceção e em obter uma decisão legislativa que a consagre. [...] Em todos estes casos [...], poderemos encontrar razões para a atribuição de um regime fiscal mais favorável, mas a multiplicação destas razões – e a consequente multiplicação de benefícios fiscal (que depois de serem concedidos tendem a perpetuar-se independentemente de um juízo renovado sobre a sua real eficácia) – é um dos problemas principais dos sistemas fiscais de hoje.” (SANCHES, José Luís Saldanha. *op. cit.*, 2010, p. 48-49).

⁴³⁷ MOREIRA, André Mendes. “ITCD: reflexões sobre a (in)viabilidade do aumento de alíquotas”. Mesa de Debates. Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Realizado em 30 de jun. 2020. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=t_qbG4M0zPU&ab_channel=2KProdu%C3%A7%C3%B5es. Acesso em: 3 dez. 2020.

interessam para a pesquisa em apreço: (1) que, de fato, é o Poder Executivo que detém os dados que podem dar azo à implementação de qualquer política tributária e (2) que é possível que o Parlamento, na sua função fiscalizatória, incremente o fluxo informacional para poder participar e decidir melhor.⁴³⁸

É relevante consignar, ainda, que o simples incremento da complexidade de algum tema relativo ao mesmo ITCD, ou quiçá seja feita uma abordagem mais estratégica da matéria no âmbito de um PLT, torna a medida mais fácil de ser aprovada na casa legislativa. A título de comparação, o reconhecimento da incidência do ITCD sobre o plano de previdência como o VGBL – tema polêmico nos tribunais – foi inserido na lei com pouco desgaste político, a partir do interesse e da participação de técnicos do Governo.⁴³⁹ A questão foi habilmente plantada como uma suposta alteração na base de cálculo do imposto⁴⁴⁰ e nos últimos dias da tramitação de um PLT iniciado para alteração de outra matéria tributária.⁴⁴¹

Acredita-se que o discurso libertário vulgar acaba sendo liderado por uma classe favorecida que não quer, mesmo que legitimamente, arcar com mais tributos, mas não significa que a parcela maior da população, completamente alijada da participação no processo decisório não apoie determinadas tributações. Esse quadro é um incentivo para que a tributação seja feita tendencialmente de forma disfarçada, para facilitar a aprovação pelos representantes do povo, com o menor sacrifício político possível. Por isso, no que concerne ao trâmite do PLT, acaba sendo da conveniência do próprio Parlamento não assumir nenhum protagonismo e simplesmente delegar a competência legislativa ao Poder Executivo para cuidar da proposição e ajustar a sua aprovação. Não é raro que os parlamentares evitem participar e contribuir na política tributária, no claro intuito de burlarem os desgastes políticos e de evitarem contrariar os interesses de suas bases eleitorais. Tal conduta depõe contra o princípio do contraditório, que impõe essa participação. Ao fim e ao cabo, o que pode parecer uma usurpação de competência, por parte do Governo, muitas vezes não passa de medida conveniente para o próprio Poder Legislativo.⁴⁴²

⁴³⁸ MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. Requerimento nº 2.389/2019. Autor: dep. Professor Cleiton. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/atividade_parlamentar/tramitacao_projetos/interna.html?a=2019&n=2389&t=RQN>. Acesso em: 3 dez. 2020.

⁴³⁹ Esse fato foi expressamente reconhecido pelo Diretor de Orientação e Legislação Tributária, Ricardo Luiz Oliveira de Souza, em palestra realizada no dia 4/9/2020, promovida pela Abradt. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=ncYu30jvQk>>. Acesso em 9 set. 2020.

⁴⁴⁰ A Lei nº 22.796, de 28/12/2017, por seu art. 39, acrescentou dois parágrafos no art. 4º da Lei nº 14.941/2003, que trata da base de cálculo do imposto.

⁴⁴¹ O PL nº 3.677/2016 foi apresentado originariamente com o objetivo de alterar a lei da TFRM. O tema do ITCD somente apareceu no substitutivo apresentado no parecer de segundo turno da APU, no dia 19 de dezembro de 2017, juntamente com diversas outras matérias tributárias, um dia antes de sua aprovação definitiva em plenário.

⁴⁴² Figueiredo e Limongi demonstram que os poderes legislativos excepcionais nas mãos do Executivo podem propiciar ganhos para o Legislativo e resultar em cooperação entre os dois poderes. (FIGUEIREDO, Argelina Cheibub; LIMONGI, Fernando. *Executivo e legislativo na nova ordem constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001, p. 126).

5.5. O legislador informado e a superação da posição dos técnicos do Governo

A assertiva de que um parlamentar com mais acesso a informações pode decidir melhor os projetos que está votando é um truísmo. A ideia deste tópico é, realizando mais um estudo de caso, demonstrar que um parlamentar bem informado tem tamanha força – pois é ele que, ao fim e ao cabo, produz as leis – que o seu entendimento pode até se sobrepor a posições já firmadas e cristalizadas no seio dos órgãos governamentais. Apesar de ser difícil uma pesquisa empírica para buscar ao grau de informação de um determinado representante e como se dá a sua atuação no âmbito das decisões do Parlamento, o caso que ora se traz à baila, ao menos contribui com essa visão. Demonstra-se claramente que o interesse parlamentar e seu conhecimento sobre um tema tributário torna o debate mais rico e permite uma efetiva participação do representante do povo no processo de formação das leis tributárias.

A situação gira em torno da revogação de uma regra decadencial diferenciada que se encontrava prevista no ordenamento mineiro para o ITCD: o parágrafo único do art. 23 da Lei nº 14.941/2003, que foi acrescido pelo art. 1º da Lei nº 15.958, de 29/12/2005. Em primeiro lugar, é importante dizer que esse polêmico dispositivo foi acrescentado em um PLT que ensejou pouquíssimas oportunidades de debate. No curso da tramitação de um projeto de autoria parlamentar cujo objetivo era unicamente uma outorga de isenção (PL nº 2.498/2005), no parecer de segundo turno da FFO foi apresentado um substitutivo, em que, pela primeira vez, apareceu a proposta de um novo prazo decadencial para o ITCD. Com a nova redação, o prazo para a extinção do crédito tributário começou a contar a partir do conhecimento pelo Fisco das informações relativas ao fato gerador, evitando, segundo o relator da matéria, “que o Fisco seja ‘punido’ com a perda do direito ao crédito no caso de desconhecer a ocorrência do fato gerador”.

A matéria surgiu no PLT no dia 19/12/2005 e foi aprovada em Plenário, no segundo turno, no dia seguinte, 20/12/2005 (último dia da sessão legislativa). Antes da virada do ano, no dia 29/12/2005, a lei foi sancionada e passou a legislação tributária mineira a contar com o seguinte prazo decadencial para o ITCD: “5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto”.

Um prazo decadencial com uma contagem diversa da prevista pelo CTN e muito vantajosa para o Fisco gerou uma natural insurgência por parte dos contribuintes. Num primeiro momento, os tribunais admitiram a previsão, mas, posteriormente, consolidaram quanto à

inconstitucionalidade da nova regra.⁴⁴³ Independentemente disso, a “inconstitucionalidade útil”⁴⁴⁴ ainda mantinha o interesse do Governo na manutenção do dispositivo legal.

Com notável conhecimento de direito público, tributário e orçamentário, além de larga experiência como parlamentar federal, foi eleito para a ALMG, o deputado João Magalhães. Na qualidade de contribuinte/coobrigado e impugnante, ele havia discutido a decadência do ITCD, pleiteando, tanto administrativamente⁴⁴⁵ como judicialmente, a inconstitucionalidade do prazo estabelecido na lei mineira. Coincidentemente, o deputado passou a atuar firmemente na defesa da revogação do prazo diferenciado. O mais interessante é que não se pode alegar que a intenção do parlamentar seria a de “legislar em causa própria”, pois ele já era vencedor na esfera judicial da matéria.⁴⁴⁶ Na realidade, o fato de ele ter sido afetado pelo prazo decadencial alargado proporcionou que ele tivesse mais conhecimento dos julgamentos que vinham sendo proferidos pelos tribunais quanto à sua inconstitucionalidade.

Assim, diversas e sucessivas iniciativas do deputado – que era da base do Governo no Parlamento e tinha importante força política como presidente da APU – passaram a se dar no sentido de revogar o dispositivo. Cabe chamar a atenção para a proatividade do deputado e, por conseguinte, do próprio Parlamento na intenção de revogar o malfadado dispositivo. Na primeira vez que o tema apareceu para o debate parlamentar, foi quando da tramitação do PL nº 3.677/2016. O projeto versava sobre a matéria tributária e, quando a ALMG apreciava o projeto no primeiro turno, já em plenário, foi apresentada uma emenda de outro deputado estadual, objetivando revogar o parágrafo único, do art. 23, da Lei nº 14.941/2003.

Examinando a emenda, a APU manifestou pela sua aprovação, por meio do parecer do relator e presidente João Magalhães, deixando clara a sua posição pela inconstitucionalidade do dispositivo legal em comentário. Porém, ao retornar para a nova deliberação do plenário em primeiro turno, após a apresentação do parecer sobre as emendas, a Emenda nº 7 foi rejeitada pela maioria dos parlamentares, por um placar de 18 votos favoráveis e 27 contrários.

⁴⁴³ Cf. STJ, Resp 1.252.076/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgamento em 04/10/2012, DJe de 04/10/2012.

⁴⁴⁴ A expressão era usada por Octávio Gallotti. Veja-se o seguinte trecho de uma entrevista: “Os governadores, por sua vez, cometeram um grande abuso, chamado de ‘as inconstitucionalidades úteis’. Aí o abuso, em geral, era do Poder Executivo, ao cobrar impostos sabidamente inconstitucionais. Mas ele cobra. Uma grande parte dos contribuintes não vai a juízo; outros vão, mas as condenações tornam-se precatórios e os seus sucessores é que irão pagar. Isso é que se chamava a inconstitucionalidade útil. Eram leis estaduais conscientemente inconstitucionais. E o Supremo foi consertando esses abusos.” (FONTAINHA, Fernando de Castro; GUIMARÃES, Fabrícia (orgs.). *História oral do Supremo* (1988-2013), v.17: Octavio Gallotti. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2017. p. 92).

⁴⁴⁵ Cf. MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes. Acórdão 22.368/17/3ª, PTA 15.000028858-22, Impugnantes: Fernanda Lima Magalhães e João Lúcio Magalhães Bifano. Disponibilizado no diário eletrônico de 10/05/2017.

⁴⁴⁶ A ação anulatória c/c repetitória de indébito que foi por ele ajuizada teve sentença favorável. Posteriormente, a apelação do Estado de Minas Gerais foi desprovida pelo TJMG. (Cf. Apelação Cível nº 1.0000.18.086416-7/001, Rel. p/ Acórdão, Des. Alberto Vilas Boas, Relator Des. Edgard Penna Amorim, 1ª Câmara Cível, j. em 30/04/2019, p. em 06/05/2019).

Não obstante, no parecer segundo turno da APU, novamente na qualidade de relator, João Magalhães apresentou um novo substitutivo trazendo novamente à tona a discussão do prazo decadencial do ITCD, só que, estrategicamente, ao invés de propor a revogação (o que regimentalmente não seria permitido, por ser matéria vencida no primeiro turno – cf. § 2º do art. 189 do RI da ALMG⁴⁴⁷), o parlamentar propôs conferir nova redação à regra, esvaziando o seu teor, e deixando-a em sintonia com o CTN. Em segundo turno, os deputados conseguiram com que a proposição de lei fosse aprovada, admitindo-se a nova redação do dispositivo, com 44 votos favoráveis, e nenhum contrário. Transformado na proposição de lei nº 23.882, de 2017, o projeto foi remetido à sanção do governador (na proposição, o art. 78 foi alterado para o art. 40, apenas por motivos de técnica redacional). No seu exame, como se constata a partir da mensagem nº 325/2017, o chefe do Poder Executivo, após ouvir a SEF, decidiu vetar o novo dispositivo.

Na análise do veto apostado, em 17 de julho de 2018, o plenário da Assembleia manteve o veto por 35 votos favoráveis e 15 contrários. Vale notar que o deputado João Magalhães não se fez presente para tal deliberação. Houve, portanto, uma derrota dos parlamentares na sua tentativa de revogar (ou retirar a eficácia) do parágrafo único, do art. 23, da Lei nº 14.941/2003. Mas a batalha ainda não havia terminado, o que demonstra claramente como os parlamentares estavam cientes da necessidade de alterar esse dispositivo. Quando da tramitação do PL nº 5.012/2018, houve nova atuação dos parlamentares, em especial de João Magalhães.

Poucos dias após a derrota no plenário (que manteve o veto do governador acima debatido), no dia 24 de julho de 2018, no parecer de segundo turno da APU, relatado pelo mesmo deputado João Magalhães, foi apresentado o Substitutivo nº 1 ao PL nº 5.012/2018, com nova proposta de revogação do parágrafo único, do art. 23, da Lei nº 14.941/2003 (vide art. 28, inciso II, do substitutivo). Em decorrência de um acordo de líderes e da necessidade de inclusão de nova matéria no projeto, foi apresentado, em plenário, um segundo substitutivo, contemplando as matérias do Substitutivo nº 1 (que acabou prejudicado). O Substitutivo nº 2 foi aprovado em plenário à unanimidade (52 votos favoráveis), contemplando, portanto, a revogação do prazo decadencial.

Assim, transformado na proposição de lei nº 24.035/18, o projeto foi remetido à sanção do governador. Era de se imaginar que, novamente, seria apostado veto na tentativa de revogação do prazo decadencial diferenciado do ITCD. Todavia, isso não ocorreu. A Lei nº 23.090, de 21

⁴⁴⁷ “Art. 189 – Aprovado em 1º turno, o projeto será despachado à comissão competente, a fim de receber parecer para o 2º turno. § 1º – Quando houver emendas aprovadas, o parecer conterá a redação do vencido. § 2º – No 2º turno, o projeto sujeita-se aos prazos e às formalidades do 1º turno, não se admitindo emenda que contenha matéria prejudicada ou rejeitada.”

de agosto de 2018, foi publicada constando em seu art. 15, inciso II, a revogação do parágrafo único, do art. 23, da Lei nº 14.941/2003.

A ideia do estudo de caso foi demonstrar que o amplo conhecimento de um parlamentar sobre um determinado tema tributário, qual seja, a decadência – matéria que não é tão fácil de ser apreendida pelo leigo – acarreta espontaneamente um fortalecimento do Poder Legislativo e o torna mais capacitado para dialogar com o Governo, no que diz respeito à condução da política tributária, ou, quando menos, que efetivamente participe da formulação dessas decisões. E, note-se, que não se trata de um conhecimento que demandaria informações aprofundadas a serem oferecidas pelo Executivo, como apuração de dados, cálculos, etc. Exigia-se do(s) decisor(es) apenas o conhecimento da matéria tributária como ensina a doutrina e o acompanhamento das decisões dos tribunais sobre a questão. Enfim, embora seja difícil demonstrar, a pesquisa empírica do caso em tela revela que, mesmo em relação à matéria tributária, fortemente governamentalizada, é possível uma atuação parlamentar, desde que ele seja bem assessorado e tenha acesso com alguma profundidade aos conhecimentos técnicos sobre a questão. Trata-se de um exemplo de um PLT decorrente de um procedimento em contraditório e que gerou uma decisão participada, com atuação de parlamentares de todos os matizes e de diversos espectros políticos, no intuito de promover melhoria na legislação tributária mineira, considerando a posição consolidada dos Tribunais. O intenso diálogo com o Governo se fez presente e, ao fim e ao cabo, a medida tributária acabou ocorrendo a partir da iniciativa do próprio Poder Legislativo.

5.6. Conclusões parciais

- com fulcro na teoria *fazzalariana* de que o processo é um procedimento realizado em contraditório e de que no procedimento de formação das leis há um esquema paritário e dialético de participação de sujeitos processuais, sendo, portanto, *processo legislativo*, conclui-se, à luz do paradigma procedimental da democracia, que a CRFB/88 organiza um PLT privilegiando o princípio do contraditório substancial, fundamentado no trinômio *informação-reação-participação*;

- a despeito disso, constatou-se que, na prática, há deficiências profundas no PLT brasileiro, que inobserva o contraditório substancial, pelos seguintes motivos: (a) a assimetria informacional do Parlamento em relação ao Executivo é flagrante e, não bastasse isso, os próprios parlamentares, entre si, têm níveis informacionais distintos, de acordo com a posição que ocupam (líder, relator, secretário, presidente, oposição, minorias, etc.), prejudicando a capacidade de decidir; (b) são inúmeros os obstáculos ao direito de manifestação do

parlamentar: além da linguagem técnica inerente ao Direito Tributário, a forma como se dá os ritos procedimentais (v.g., os pareceres dos relatores não são previamente divulgados para os colegas), o pouco tempo para analisar e debater certas propostas e, por vezes, a perda de tempo com matérias inócuas e inúteis que abarrotam os Legislativos, tiram a atenção dos parlamentares sobre os temas do PLT; (c) não estando em simétrica paridade e na maior parte das vezes e na maioria dos PLTs, os parlamentares não estão habilitados e capacitados a influir na decisão legislativa;

- considerando as matérias discutidas no PLT, percebeu-se que o contrassenso do discurso da tributação promove vícios comunicacionais graves e interfere na implementação do princípio do contraditório. A partir de um exame de PLTs que tramitaram na ALMG ficou evidenciado como os discursos ideológicos, demagógicos e populistas são muito fortes no campo tributário, produzindo efeitos evidentes na decisão legislativa participada. Há um claro incentivo para que o PLT seja realizado de forma rápida, obscura e com o menor custo político. Ao fim e ao cabo, a governamentalização do poder de decisão em matéria tributária é conveniente para os próprios parlamentares pois evitam desgastes políticos. Tal comportamento, contudo, viola o princípio do contraditório e o princípio democrático;

- por fim, também valendo de um estudo de caso de um PLT mineiro, verificou-se que é possível instalar verdadeiro procedimento em contraditório em temas tributários relativamente complexos, gerando decisão participada, contrária até mesmo às pretensões da tecnoburocracia governamental. Para tanto, é necessário que o parlamentar tenha acesso a informações técnicas, disposição política e seja capaz de promover intenso diálogo com o Governo;

- a principal conclusão a que se chega no capítulo é a de que o princípio do contraditório não é apenas um direito, mas um dever do sujeito processual (parlamentar). Somente um PLT democrático pode garantir uma decisão participada, dialógica e mais bem formulada. Nesse sentido, ainda há muito o que se evoluir.

CAPÍTULO VI: A INICIATIVA LEGISLATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

6.1. A iniciativa de projetos de lei

O processo legislativo é uma espécie do gênero amplo do direito processual, mediante o qual “o direito regula a sua própria criação, estabelecendo as normas que presidem à produção de outras normas, sejam normas gerais ou individualizadas”.⁴⁴⁸ Entre as fases do processo legislativo comumente perfilhadas pela literatura especializada estão a iniciativa, a discussão, a votação da proposição, a sanção, a promulgação e a publicação da lei. A iniciativa, ato que interessa nesse momento, consiste na apresentação ao Poder Legislativo de uma proposta de inovação do direito positivo. É dizer, a iniciativa é a proposta de edição de direito novo, consubstanciando no ato que deflagra o processo de criação da lei e impõe a obrigação da casa legislativa de deliberar sobre o tema.

A titularidade da iniciativa, isto é, a definição da autoridade que detém o poder de dar início ao processo legislativo, é um assunto profundamente ligado ao princípio da separação dos poderes. Na história do Parlamento, antes mesmo do constitucionalismo contemporâneo, cabia tão somente ao Governo provocar a manifestação do órgão legislativo. Os parlamentares não possuíam o direito de apresentar projetos de lei, cabendo a eles apenas deliberar sobre as propostas genéricas a eles apresentadas. A partir da obra clássica de Montesquieu,⁴⁴⁹ houve uma inversão dessa noção, passando a se conceber a iniciativa como inerente à própria função de legislar, negando-se completamente, de outro lado, ao Poder Executivo a iniciativa da proposição de lei. Ele sustentava ser válido ao monarca o exercício da faculdade de impedir (vetar), mas não a de propor leis.⁴⁵⁰

Esta concepção extremamente pura da função legislativa acabou enfrentando dificuldades práticas com a evolução do papel do Estado, que passou a assumir funções prestacionais relevantes. O passo natural foi a progressiva atribuição, ao Poder Executivo, da faculdade de dar início ao processo legislativo, submetendo o projeto de lei ao órgão legiferante. A evolução do constitucionalismo foi sofisticando as formas de provocação do órgão legislativo, levando ao deslocamento da iniciativa para outros órgãos, inclusive ao próprio Poder Judiciário, em relação a determinadas matérias.

⁴⁴⁸ SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O processo legislativo*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 28. A cada espécie legislativa (lei ordinária, lei complementar, resolução, decreto legislativo, etc.) corresponde um determinado procedimento. O procedimento “padrão” ou “ordinário” é aquele de que resulta a lei ordinária, assim denominada justamente por se tratar daquela que, ao menos *a priori*, é a norma legislativa mais comum.

⁴⁴⁹ MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat, barão de La Brède e de. *op. cit.*, p. 192-193.

⁴⁵⁰ Foi seguindo, de forma estrita, essa corrente de pensamento que a Constituição dos EUA não autoriza iniciativa formal de lei ao Poder Executivo (art. 1º, seção nº 7). Na verdade, apesar de o poder de iniciativa não ser formalmente disposto, o Executivo o exerce de modo indireto (através de um líder ou a partir da delegação legislativa).

Neste diapasão, assentou-se o conceito de iniciativa geral, ampla, deferida a uma multiplicidade de partícipes. A iniciativa comum (ou concorrente) compete tanto ao chefe do Poder Executivo quanto a qualquer parlamentar ou comissão, como também aos cidadãos (iniciativa popular). Em alguns casos específicos, a CRFB/88 estabelece que somente algumas autoridades podem propor projetos de lei sobre determinados temas: trata-se da iniciativa privativa, também chamada de exclusiva, ou reservada.⁴⁵¹

6.1.1. A usurpação da reserva de iniciativa legislativa e a sanção pelo chefe do Executivo

Antes de se examinar a evolução da iniciativa da lei tributária propriamente dita, é importante evidenciar o problema do vício de iniciativa e a sua eventual convalidação pelo chefe do Poder Executivo. Isto é, compete examinar se a inconstitucionalidade formal de uma proposta de lei resultante de usurpação de reserva de iniciativa legislativa do Poder Executivo poderia ser suprida com a posterior sanção do projeto. A iniciativa reservada, conforme se verá, surge como uma ferramenta que confere autonomia aos poderes, de forma que certos órgãos têm a prerrogativa na propositura de leis em determinadas matérias, padecendo do vício formal de inconstitucionalidade a proposição de lei iniciada por autoridade não competente.

Quanto à possibilidade de convalidação mediante a sanção de proposições cujo processo de criação foi deflagrado por um ente ilegítimo, a doutrina se dividiu, prevalecendo o entendimento de que, no caso da iniciativa privativa do presidente da República, se a lei tiver sido iniciada por outra instância do processo legislativo, sua sanção, por ser ato advindo diretamente da vontade da pessoa do chefe do Executivo, convalidaria o texto legal, em razão da substituição volitiva.⁴⁵² O STF sumulou a orientação mediante o enunciado de nº 5, com o seguinte teor: “A sanção supre a falta de iniciativa do Poder Executivo”.

No entanto, decorrido algum tempo, esse entendimento acabou sendo superado, a partir de uma visão prevalecente de que as normas procedimentais constantes da CRFB/88 teriam a mesma importância de normas com conteúdo eminentemente material e de que o vício de iniciativa seria um “defeito jurídico radical”. O STF passou a realizar uma interpretação mais restrita das regras de processo legislativo, desconfigurando a sanção como elemento de

⁴⁵¹ No âmbito do Direito Constitucional, as palavras “privativo” e “exclusivo” indicam, respectivamente, uma competência delegável e indelegável. Especificamente no processo legislativo, por outro lado, essa distinção não faz sentido, haja vista que a Constituição faz uso das palavras de forma análoga (Cf. art. 61, § 1º, e o art. 63, I).

⁴⁵² “Na doutrina, Themístocles Brandão Cavalcanti e Seabra Fagundes, Pontes de Miranda e José Afonso da Silva, por exemplo, sustentam a convalidação, enquanto Francisco Campos e Caio Tácito, o oposto. A tese da convalidação é bem resumida por José Afonso da Silva. Ensina este que ‘a regra de reserva tem como fundamento pôr na dependência do titular da iniciativa a regulamentação dos interesses vinculados a certas matérias. Não se trata de adotar aqui a tendência que distingue cláusulas constitucionais em diretórias e mandatórias. Pois a regra de reserva é imperativa no que tange a subordinar a formação da lei à vontade exclusiva do titular da iniciativa. Ora, essa vontade pode atuar em dois momentos: no da iniciativa e no da sanção. Faltando sua incidência, o ato é nulo; mas se ela incidir com a sanção, satisfeita estará a razão da norma de reserva’. (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *op. cit.*, p. 215).

convalidação ulterior de projeto de lei iniciado por ente incompetente para tal, no intuito de dar mais força à segurança jurídica e à separação de poderes.⁴⁵³ Na verdade, deve-se considerar que a atual visão da insanabilidade de eventual vício da regra de iniciativa é por demais rigorosa e não deixa de ser criticável se se considerar que a produção da lei deriva de um “processo”, que deve cumprir o princípio da unidade e da economia procedimental.

Menelick de Carvalho Netto demonstra que a sanção ou o veto são atos jurídico-procedimentais que guardam relações – diversas, aliás – com o próprio procedimento de produção do ato final, a lei. Em um sistema presidencialista e republicano-democrático de governo, como o brasileiro, a sanção e sua negativa (o termo “veto” seria mais adequado para sistemas parlamentaristas) são, portanto, prefigurados como integrantes da fase constitutiva da lei, no processo legislativo. São atos jurídico-procedimentais que expressam a vontade política do chefe de Estado e de Governo, motivo pelo qual, para o autor, o enunciado nº 5 da súmula do STF nada mais representava do que a correta consideração do processo legislativo como um todo sistemático e harmônico, onde a vontade do chefe do Poder Executivo, consoante a própria Constituição, é parte constitutiva da produção das leis.⁴⁵⁴ Em que pese os robustos argumentos apresentados, encontra-se pacificada a posição do STF de que a tese da convalidação das leis resultantes do procedimento inconstitucional de usurpação de iniciativa não mais prevalece.

6.2. O fundamento da iniciativa reservada e a evolução da matéria tributária

A tributação é questão que impacta diretamente os cofres públicos e ao longo da história brasileira os projetos de lei sobre a matéria estiveram durante um bom tempo sob a iniciativa reservada do chefe do Poder Executivo. Apesar do novo tratamento feito pela CRFB/88, o tema ainda suscita algumas controvérsias, sobretudo em razão dos temas discutidos no PLT. Ferreira Filho considera que a iniciativa reservada é um contrapeso da extensão da iniciativa a vários titulares e que a sua razão estaria na proteção da independência de

⁴⁵³ “A sanção do projeto de lei não convalida o vício de inconstitucionalidade resultante da usurpação do poder de iniciativa. A ulterior aquiescência do chefe do Poder Executivo, mediante sanção do projeto de lei, ainda quando dele seja a prerrogativa usurpada, não tem o condão de sanar o vício radical da inconstitucionalidade. Insubsistência da Súmula 5/STF.” (ADI 2.867, Rel. Min. Celso de Mello, j. 3/12/2003, DJ de 9/2/2007).

⁴⁵⁴ Nas palavras de Carvalho Netto, “em um Estado de sistema presidencial de governo, no qual se concentram monocraticamente, na figura do Chefe de Estado, as funções de Chefe de Estado e de Governo, cientificamente, por força do princípio da unicidade e da economia procedimental, e tendo-se em vista a vinculação direta, imediata e principal reservada à sanção do Chefe de Estado, no tipo de procedimento legislativo caracterizado pelo próprio instituto, frente ao caráter estruturalmente indireto, mediato e secundário de que se reveste a iniciativa no procedimento legislativo, outra não poderia ser a conclusão do que a da sanabilidade do vício. O ato total daí resultante revela-se como perfeitamente idôneo precisamente por contar com a aquiescência daquele a quem competia iniciá-lo, no momento mesmo da constituição. Idoneidade de tal forma confirmada pela reconstrução do percurso no qual se realizam os elementos singulares da série, que repugnaria ao princípio da unidade e da economia procedimental solução contrária. Não se justificaria supor que seria duplicar, repetir toda a série procedimental, reiterar as mesmas atividades, se não obstante o defeito, o ato persiste substancialmente idôneo enquanto instrumento de realização dos fins colimados. Daí resulta a perfeita sanabilidade do vício em exame.” (CARVALHO NETTO, Menelick de. *op. cit.*, 1992, p. 249-250).

determinado poder, bem como na redução das despesas públicas.⁴⁵⁵ Ives Gandra Martins argumenta que “sem a limitação imposta pelo constituinte e, principalmente, às vésperas de eleições, parlamentares, desejosos de recondução, poderiam dar início à geração artificial de oportunidades para granjear votos, com o que os orçamentos não resistiriam”.⁴⁵⁶

A Constituição do Império, outorgada em 1824, conferia tanto ao Legislativo quanto ao Executivo a proposição de lei. Previu, contudo, a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos (art. 36, inciso I). Na mesma linha, a Constituição de 1891 previu o poder de iniciativa a qualquer dos membros da Câmara ou do Senado,⁴⁵⁷ com exceção das matérias previstas no art. 29, entre elas “todas as leis de impostos”, cuja competência ficou reservada à Câmara.

No Direito brasileiro, a iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo foi prevista, pela primeira vez, na Constituição de 1934.⁴⁵⁸ De acordo com o art. 41 daquela Carta, a iniciativa de projetos de lei cabia a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, ao Plenário do Senado Federal e ao Presidente da República, competindo exclusivamente à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa das leis de fixação das forças armadas e, em geral, de todas as leis sobre matéria fiscal e financeira. Segundo § 2º do art. 41 pertencia exclusivamente ao Presidente da República a iniciativa dos projetos de lei que aumentem vencimentos de funcionários, criem empregos em serviços já organizados, ou modifiquem, durante o prazo da sua vigência, a lei de fixação das forças armadas. Note-se, desde logo, que a Carta de 1934 preocupou-se apenas em diferenciar a matéria “fiscal” da “financeira”, sem, contudo, dispor exclusividade ao chefe do Poder Executivo em sua iniciativa.

A Constituição de 1937, de cunho autoritário, objetivando esvaziar o Legislativo, mudou o cenário prevalente de iniciativa ampla e atribuiu, em princípio, toda a iniciativa de

⁴⁵⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *op. cit.*, p. 144.

⁴⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1995. v. 4, t. I, p. 401. O autor argumenta ainda que a iniciativa privativa se relaciona com um maior conhecimento técnico sobre os assuntos reservados. Confira-se: “Por que as matérias elencadas são de competência privativa do Presidente da República? É que sobre tais matérias tem o Poder Executivo melhor visão do que o Legislativo, por as estar gerindo. A administração da coisa pública, não poucas vezes, exige conhecimento que o Legislativo não tem, e outorgar a este poder o direito de apresentar os projetos que desejasse seria oferecer-lhe o poder de ter iniciativa sobre assuntos que refogem a sua maior especialidade.” (p. 387).

⁴⁵⁷ “Art 36. Salvas as exceções do art. 29, todos os projetos de lei podem ter origem indistintamente na Câmara ou no Senado, sob a iniciativa de qualquer dos seus membros”.

⁴⁵⁸ “Art. 41. A iniciativa dos projetos de lei, guardado o disposto nos parágrafos deste artigo, cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, ao Plenário do Senado Federal e ao Presidente da República; nos casos em que o Senado colabora com a Câmara, também a qualquer dos seus membros ou Comissões. § 1º Compete exclusivamente à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa das leis de fixação das forças armadas e, em geral, de todas as leis sobre matéria fiscal e financeira. § 2º Ressalvada a competência da Câmara dos Deputados, do Senado Federal e dos Tribunais, quanto aos respectivos serviços administrativos, pertence exclusivamente ao Presidente da República a iniciativa dos projetos de lei que aumentem vencimentos de funcionários, criem empregos em serviços já organizados, ou modifiquem, durante o prazo da sua vigência, a lei de fixação das forças armadas. § 3º Compete exclusivamente ao Senado Federal a iniciativa das leis sobre a intervenção federal, e, em geral das que interessem determinadamente a um ou mais Estados.”

projetos de lei ao Executivo.⁴⁵⁹ A expressão “matéria tributária” foi mencionada pela primeira vez no texto constitucional, que não admitiu “como objeto de deliberação projetos ou emendas de iniciativa de qualquer das Câmaras, desde que versem sobre matéria tributária ou que de uns ou de outros resulte aumento de despesa”.

Com o advento da Constituição de 1946 foi retomado o esquema anterior da iniciativa geral como regra, prevendo apenas a competência exclusiva do Presidente para a iniciativa das leis que criem empregos em serviços existentes, aumentem vencimentos ou modifiquem a lei de fixação das forças armadas.⁴⁶⁰ Pelas normas constitucionais então vigentes, cabia à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa de todas as leis sobre matéria financeira, deixando, contudo, de prever expressamente a matéria tributária, que acabou sendo englobada na primeira.⁴⁶¹

A Constituição de 1967 previu como regra a iniciativa comum, mas passou a arrolar como matéria de iniciativa privativa do chefe do Executivo, entre outras, as leis que dispunham sobre matéria financeira.⁴⁶² É bom observar que o Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resultasse em aumento de despesa, podia expedir decretos com força de lei sobre matérias versando sobre finanças públicas (art. 58, inciso II). Apesar de ampliar o espectro de matérias sujeitas a iniciativa exclusiva do Presidente, a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que reformulou a Carta de 1967, manteve, no art. 57, I, a exclusividade nas leis que dispunham sobre matéria financeira. A figura do decreto-lei apareceu no art. 55 daquela Carta, ao prever que o Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não houvesse aumento de despesa, poderia expedir decretos-leis sobre algumas matérias, entre elas, finanças públicas, inclusive normas tributárias (inciso II).

Feito este esboço histórico, percebe-se que as Constituições se valeram dos termos “fiscal”, “financeiro” e “tributário”, que, apesar de aparentemente próximos, têm diferenças

⁴⁵⁹ “Art. 64. A iniciativa dos projetos de lei cabe, em princípio, ao Governo. Em todo caso, não serão admitidos como objeto de deliberação projetos ou emendas de iniciativa de qualquer das Câmaras, desde que versem sobre matéria tributária ou que de uns ou de outros resulte aumento de despesa. § 1º A nenhum membro de qualquer das Câmaras caberá a iniciativa de projetos de lei. A iniciativa só poderá ser tomada por um quinto de Deputados ou de membros do Conselho Federal.”

⁴⁶⁰ “Art. 67. A iniciativa das leis, ressalvados os casos de competência exclusiva, cabe ao Presidente da República e a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. § 1º Cabe à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa da lei de fixação das forças armadas e a de todas as leis sobre matéria financeira. § 2º Ressalvada a competência da Câmara dos Deputados, do Senado e dos Tribunais Federais, no que concerne aos respectivos serviços administrativos, compete exclusivamente ao Presidente da República a iniciativa das leis que criem empregos em serviços existentes, aumentem vencimentos ou modifiquem, no curso de cada Legislatura, a lei de fixação das forças armadas.”

⁴⁶¹ É interessante observar que a proposição legislativa (PL nº 4.834/1954) do que seria o futuro Código Tributário Nacional, elaborado por uma Comissão de Juristas, foi encaminhada para a Câmara dos Deputados, mediante iniciativa do Poder Executivo. A base da ideia de codificação era a competência da União de legislar sobre normas gerais de Direito Financeiro (art. 5º, XV, “b”, da Carta de 46), aí incluída a matéria tributária.

⁴⁶² “Art. 60. É da competência exclusiva do Presidente da República a iniciativa das leis que: I – dispunham sobre matéria financeira; II – criem cargos, funções ou empregos públicos ou aumentem vencimentos ou a despesa pública; III – fixem ou modifiquem os efetivos das forças armadas; IV – dispunham sobre a Administração do Distrito Federal e dos Territórios. [...]”

marcantes, que eram e ainda são relevantes para a definição dos limites da iniciativa das proposições de lei. Aliomar Baleeiro ensina que o Direito Financeiro compreende o conjunto das normas sobre todas as instituições financeiras – receita, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal – ao passo que o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, é um sub-ramo do primeiro, pois se aplica ao campo das receitas de caráter compulsório, regulando as relações jurídicas entre o Fisco e o contribuinte.⁴⁶³

A matéria financeira relaciona-se à atividade financeira do Estado e tem, em sua maioria, normas destinadas a regradar o comportamento do administrador público no exercício do seu múnus. A matéria tributária – ou fiscal – envolve o regramento da relação jurídica entre o cidadão e o Estado (Fazenda Pública), limitando o seu poder de tributar, para garantir o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, e dispendo sobre a criação ou exoneração de uma entre as várias espécies de receitas estatais sobre as quais versam as finanças públicas: a receita tributária.

Apesar dessa diferença marcante entre as disciplinas financeira e tributária – embora a segunda esteja contida na primeira –, a autonomia do Direito Tributário foi sendo conquistada aos poucos, sendo certo que, no que diz respeito à iniciativa de projetos de lei, até o advento da atual Constituição, as ideias ainda se misturavam. Ao comentar o texto da Constituição de 1967, Ferreira Filho aduziu que o alcance da expressão matéria financeira vinha desde a Constituição de 1934 e que, segundo o Senador Ferreira de Souza, a Constituição “quis abranger na expressão ‘matéria financeira’, não só as leis de receitas como as criadoras de despesas, abrangendo o orçamento e as de contabilidade”.⁴⁶⁴ Sem dúvida, no contexto da época, era forte a tese de que matérias envolvendo a disciplina de tributos (matéria tributária) estaria dentro da iniciativa exclusiva do Presidente sobre matéria financeira.

A regra restritiva da Carta de 67 não ficou imune às críticas da comunidade jurídica que já vislumbrava as diferenças entre as disciplinas. Esse entendimento acabou não prevalecendo, ficando a iniciativa em matéria tributária também reservada ao Presidente, apesar de se noticiar uma oportunidade em que o Senado “ousou” considerar alterações na legislação do imposto de renda como de iniciativa ampla, que poderia ser iniciada naquela Casa.⁴⁶⁵

⁴⁶³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª edição, Forense, Rio de Janeiro: 2015, p. XXII. Segundo ele, “em algumas línguas, como francês e inglês, as expressões *Droit Fiscal* e *Fiscal Law* designam o que nos chamamos de Direito Tributário, muito embora, etimologicamente, a palavra fiscal (de *fiscus* e *fisci*, canastra onde os romanos guardavam o dinheiro público e, por metonímia, o conteúdo, o próprio Erário) seja equivalente clássica de Financeiro, de formação menos antiga.” (p. XXXVI).

⁴⁶⁴ FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira: emenda constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969*. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 54.

⁴⁶⁵ ROSAS, Carlos W. Chaves. “A matéria financeira e a matéria tributária no Direito Constitucional brasileiro”, *Revista de Informação Legislativa*, v. 15, n. 57, p. 45-54, jan./mar. 1978.

A CRFB/88, com rigor terminológico, estabeleceu e distinguiu, com clareza, as matérias financeira e tributária, em dispositivos diversos.⁴⁶⁶ As normas que regem as iniciativas das leis relativamente aos temas deixam claro tal distinção: (i) são de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que disponham sobre organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios (art. 61, § 1º, II, “b”); e (ii) leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual; as diretrizes orçamentárias; os orçamentos anuais (art. 165, incisos I a III). Da análise das normas constitucionais evidencia-se que a reserva de iniciativa ao chefe do Poder Executivo em matéria tributária é tão somente no caso “dos Territórios”. A literalidade da previsão constitucional não deixa dúvida de que, não sendo caso de território federal, cabe ao Legislativo a iniciativa de proposições em matéria tributária.

Como a iniciativa privativa é uma regra de exceção (prevista em *numerus clausus*), que deve ser estabelecida de forma explícita pelo texto constitucional, não se admite interpretação extensiva, razão pela qual a matéria tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios deve seguir a regra geral, podendo ser iniciada por qualquer parlamentar ou comissão da casa legislativa. São matérias cuja iniciativa compete, exclusivamente, ao Poder Executivo somente aquelas pertinentes ao plano financeiro, não se fazendo referência, portanto, à matéria tributária.

O § 2º do art. 165 acima mencionado, ao prever que a LDO⁴⁶⁷ – de iniciativa privativa do Executivo – deverá dispor, entre outras matérias, sobre as alterações na *legislação tributária*, não implica regra de iniciativa privativa em matéria tributária. O que a LDO faz é dispor sobre algumas condições – diretrizes – para que sejam realizadas alterações da legislação tributária, que, por óbvio, terá processo legislativo próprio e distinto.

Percebe-se, de forma cristalina, que não há previsão constitucional de iniciativa privativa em matéria tributária, compreendendo essa, toda e qualquer norma que discipline a instituição, extinção e cobrança de tributos, quaisquer que eles sejam. Uma vez que a reserva de iniciativa aplicável em matéria orçamentária não alcança as leis que instituam ou revoguem tributos, pode-se, com segurança, afirmar que não há restrição constitucional para que vereadores, deputados estaduais ou federais, ou senadores iniciem, nas respectivas casas,

⁴⁶⁶ A CRFB/88 distinguiu as matérias em vários outros dispositivos. A título exemplificativo, o art. 24, I, ao fixar a competência legislativa concorrente assim previu: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”.

⁴⁶⁷ A LDO tem como objetivo estabelecer as diretrizes, prioridades e metas da administração, orientando a elaboração da proposta orçamentária de cada exercício financeiro, formado pelos orçamentos fiscal, de investimento das empresas e da seguridade social, compatibilizando as políticas, objetivos e metas estabelecidos no Plano Plurianual e as ações previstas nos orçamentos para a sua consecução, promovendo, em prazo compatível, um debate sobre a ligação e a adequação entre receitas e despesas públicas e as prioridades orçamentárias.

projetos de lei alterando normas tributárias. Tanto é assim, que essa questão acabou ficando tranquila, tanto na doutrina⁴⁶⁸ quanto na Corte Maior, conforme analisado abaixo. Com razão, se tributo é um assunto que interessa a todo o povo que, por dever difuso, contribui para manter o Estado, por via reflexa, também preocupa a todos os representantes eleitos para atuarem no PLT, podendo iniciar debates legislativos sobre o tema.⁴⁶⁹

6.3. A regra de iniciativa geral e a irrelevância do impacto nas receitas: a visão do STF

O STF confirmou, em sede de repercussão geral,⁴⁷⁰ que não há reserva de iniciativa ao chefe do Executivo para propor leis tributárias, inclusive para as que concedem renúncia fiscal. O recurso extraordinário apreciado pela Corte foi interposto pelo Ministério Público do Estado de MG contra decisão do TJMG que havia considerado inconstitucional a lei do Município de Naque, uma vez que, iniciada por parlamentar, ela revogou a legislação instituidora da Cosip. O Prefeito de Naque propôs a ação direta argumentando que a lei impugnada implicaria redução das receitas, razão pela qual estaria sujeita à reserva de iniciativa.

O relator, Min. Gilmar Mendes, em seu voto, expôs que as leis em matéria tributária enquadram-se na regra de iniciativa geral, que autoriza a qualquer parlamentar apresentar projeto de lei cujo conteúdo consista em instituir, modificar ou revogar tributo. Para o Ministro, “ainda que acarretem diminuição das receitas arrecadadas, as leis que concedem benefícios fiscais tais como isenções, remissões, redução de base de cálculo ou alíquota não podem ser enquadradas entre as leis orçamentárias a que se referem o art. 165 da Constituição Federal”, motivo pelo qual admitiu que um projeto de lei iniciado na Câmara Municipal revogue integralmente determinado tributo, no caso de Naque, a Cosip.

O fato de a matéria envolver a revogação de tributo e no imediato impacto nos cofres municipais acabou sensibilizando a Corte de origem, onde prevaleceu, por maioria, a inconstitucionalidade da lei municipal, por vício de iniciativa.⁴⁷¹ O Desembargador relator, Silas Vieira, decidiu que uma lei tributária benéfica que, quando aplicada, acarreta diminuição da receita do Município, seria de iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo municipal.⁴⁷²

⁴⁶⁸ Carrazza afirma que, em matéria tributária, com exceção feita à iniciativa das leis tributárias dos Territórios, a iniciativa legislativa é ampla, cabendo, pois, a qualquer membro do Legislativo, ao Chefe do Executivo, aos cidadãos, etc. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 304).

⁴⁶⁹ Negar a integralidade dessa submissão, retirando dos parlamentares a iniciativa das leis tributárias, em qualquer dos níveis ou entes federativos, é violentar um princípio histórico que na evolução da civilização ocidental se tornou princípio institucional de qualquer Estado que se queira Democrático e de Direito. Ele opõe a justa preocupação dos súditos à tradicional sanha tributária do poder soberano, sobretudo do Poder Executivo, que gere a Fazenda Pública. (BARRROS, Sérgio Resende de. *A iniciativa das leis tributárias*. Disponível em: <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/bibliotecaDigital/472_arquivo.pdf> Acesso em: 21/07/2020).

⁴⁷⁰ ARE 743.480, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tema 682, p. 20/11/2013.

⁴⁷¹ ADI 1.0000.11.004326-2/000, Rel. Des. Silas Vieira, Corte Superior, j. 13/04/2011, pub. 27/05/2011.

⁴⁷² Esse entendimento tem respaldo doutrinário. Carrazza entende que só o chefe do Executivo pode apresentar projetos de leis tributárias benéficas. Para ele, leis deste jaez podem preparar o terreno para futuras candidaturas a cargos executivos, com o

Esse entendimento foi acompanhado pela quase totalidade da Corte Especial do TJMG, com a exceção de dois desembargadores, a saber, Almeida Melo e Kildare Carvalho, que seguiram a jurisprudência do STF, admitindo a iniciativa dos vereadores na hipótese.

Os julgados mais recentes do TJMG – até mesmo em razão da eficácia persuasiva da decisão do STF em sede de repercussão geral – são amplamente favoráveis à iniciativa de parlamentares em matéria tributária, admitindo-a: (a) na revogação de lei municipal que definia as regiões fiscais da área urbana do Município de Andrelândia, para fins de incidência do IPTU;⁴⁷³ (b) na instituição de isenções de IPTU no Município de Visconde do Rio Branco⁴⁷⁴ e no Município de Três Pontas;⁴⁷⁵ (c) na redução de alíquotas e concessões de isenções da Cosip, por meio de emenda parlamentar em projeto iniciado pelo Prefeito do Município de Córrego Danta;⁴⁷⁶ e (d) na instituição de Programa de Recuperação Fiscal no Município de Passos,⁴⁷⁷ entre outras.

Apesar de o impacto das receitas públicas não ser um óbice à iniciativa, indiretamente, por força de outros limites constitucionais e legais, ele acaba sendo um aspecto complicador da iniciativa parlamentar em PLTs benéficos. Pela profundidade, esse tema deverá ser objeto de capítulo específico. Ainda que a isenção, por exemplo, seja matéria eminentemente tributária, a consequência imediata a partir da eficácia da lei que a concede, a toda evidência, é a redução de receitas, com impacto direto no orçamento. E, nesta toada, surge o forte argumento – que foi muitas vezes utilizado como fundamento de decisões judiciais – de que apenas o chefe do Executivo, ordenador das despesas, seria capaz de estimar os efeitos e impactos que tal renúncia trará às finanças públicas, o que tornaria exclusiva a sua iniciativa para legislar.

Nessas situações, os Direitos Financeiro e Tributário se aproximam e quase se misturam: uma lei que, versando sobre matéria tributária, acarreta renúncia de receita, tem o condão de desequilibrar as contas públicas, e, nesse caso, o Poder Legislativo poderia usurpar, ainda que de maneira indireta, a atribuição do Executivo de formular projetos de lei que tratam de matéria orçamentária. Entretanto, esse argumento não é suficiente para afastar a possibilidade de o parlamentar iniciar o PLT. A concessão de benefícios tributários, ainda que venha a repercutir no orçamento municipal – como o faz, de uma forma ou de outra, a grande maioria da legislação tributária –, não constitui lei orçamentária, estando no campo de iniciativa geral entre o Legislativo e o Executivo.

forte apelo popular que as leis tributárias benéficas possuem. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 304).

⁴⁷³ ADI 1.0000.15.046673-8/000, Rel. Des. Geraldo Augusto, Órgão Especial, j. 22/03/2017, pub. 07/04/2017.

⁴⁷⁴ ADI 1.0000.16.029005-2/000, Rel. Des. Evandro Lopes da Costa Teixeira, Órgão Especial, j. 22/03/2017, pub. 31/03/2017.

⁴⁷⁵ ADI 1.0000.15.039407-0/000, Rel. Des. Mariangela Meyer, Órgão Especial, j. 12/12/2016, pub. 10/03/2017.

⁴⁷⁶ ADI 1.0000.16.032657-5/000, Rel. Des. Armando Freire, Órgão Especial, j. 22/02/2017, pub. 24/03/2017.

⁴⁷⁷ ADI 1.0000.09.512647-0/000, Rel. Des. Manuel Saramago, Corte Superior, j. 13/04/2011, pub. 17/06/2011.

6.4. Limitações à iniciativa em matéria tributária pelo poder constituinte decorrente

A possibilidade de membros do Poder Legislativo proporem projetos de lei ou emendas a projetos de lei versando sobre matéria tributária ainda encontra discussão nas casas legislativas, sobretudo nas comissões parlamentares incumbidas de controlar a constitucionalidade e legalidade dessas propostas, geralmente denominadas Comissões de Constituição e Justiça. Um rápido exame de alguns pareceres exarados por várias CCJ demonstra que algumas têm negado a constitucionalidade da iniciativa parlamentar no campo tributário, em especial porque, geralmente, a lei orgânica da municipalidade prevê a impossibilidade de o legislador apresentar proposições com esse tema (ou envolvendo, por exemplo, instituição de benefícios fiscais).

A Federação brasileira é orgânica, de poderes sobrepostos, na qual os Estados-membros e Municípios devem se organizar à imagem e semelhança da União;⁴⁷⁸ suas constituições particulares como também as leis orgânicas devem espelhar a CRFB/88, inclusive nos seus detalhes de ordem secundária. Tendo como parâmetro o princípio da simetria,⁴⁷⁹ pode-se verificar que a CRFB/88 não possui nenhuma vedação à iniciativa de projetos de leis de matéria tributária pelo legislativo federal. Como visto, no processo legislativo federal, a iniciativa outorgada com exclusividade ao chefe do Poder Executivo está prevista no § 1º do art. 61, não havendo previsão de iniciativa privativa em matéria tributária.

As regras básicas sobre a iniciativa reservada para a deflagração do processo legislativo são uma projeção específica do princípio da separação dos poderes, motivo pelo qual são de observância obrigatória pelos Estados e Municípios. São, portanto, de iniciativa dos vereadores e deputados todas as matérias que a lei orgânica municipal e as constituições estaduais não reservam, expressa e privativamente, à iniciativa do chefe do Poder Executivo. Tais diplomas devem reproduzir, entre as matérias previstas nos arts. 61, § 1º, e 165 da CRFB/88, as que se inserem no âmbito da competência municipal e estadual.

⁴⁷⁸ Os seguintes dispositivos da CRFB/88 fundamentam a ideia de simetria: “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”. “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: [...]”.

⁴⁷⁹ “[O] chamado princípio ou regra da simetria [...] é construção pretoriana tendente a garantir, quanto aos aspectos reputados substanciais, homogeneidade na disciplina normativa da separação, independência e harmonia dos poderes, nos três planos federativos. [...] Se a garantia de simetria no traçado normativo das linhas essenciais dos entes da federação, mediante revelação dos princípios sensíveis que moldam a tripartição de poderes e o pacto federativo, deveras protege o esquema jurídico-constitucional concebido pelo poder constituinte, é preciso guardar, em sua formulação conceitual e aplicação prática, particular cuidado com os riscos de descaracterização da própria estrutura federativa que lhe é inerente.” (ADI 4.298 MC, voto do Rel. Min. Cezar Peluso, DJe de 27/11/2009). O STF, no julgamento da ADI 2.192, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Plenário, DJe 20/6/2008, firmou entendimento no sentido que, por força do princípio da simetria, devem os Estados-membros observar as regras encartadas no art. 61, § 1º, II, alíneas “a” e “c”, da Constituição Federal, que dispõem sobre as leis de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo.

Logo, não sendo a matéria tributária de iniciativa reservada, não há óbice constitucional de que os parlamentares estaduais ou municipais proponham PLTs ou apresentem emendas à eventuais proposições iniciadas pelo Poder Executivo, ainda que acarretem aumento de despesa.⁴⁸⁰ Dessa forma, por violar o princípio da simetria, são inconstitucionais normas municipais – como o art. 88, inciso II, alínea “h” da Lei Orgânica do Município de Belo Horizonte – que incluem a matéria tributária (concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal) na iniciativa privativa do Poder Executivo,⁴⁸¹ regras que estão presentes em diversas leis orgânicas do país.⁴⁸²

6.5. A iniciativa popular de projetos de lei em matéria tributária

A iniciativa popular é um instrumento da democracia participativa (ou direta) que consiste no direito de que dispõem os cidadãos de propor um projeto de lei para a apreciação do Poder Legislativo, desde que subscritos por um número razoável de eleitores. Assim, aberto tal canal de participação, depende exclusivamente do povo a iniciativa de regulamentar as matérias que acharem importantes. Em face disso, cabe indagar: é possível a iniciativa popular que verse sobre a matéria tributária?

Klaus Tipke, em sua obra *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*, tece várias considerações sobre o que considera como deficiências na “moral legislativa”.⁴⁸³ Ele explica que o “caos”, a “selva” ou mesmo a “perversão” do Direito Tributário decorre do fato de o ramo ter se tornado difícil de ser abarcado pelo leigo e dominado por poderosos e aponta, com base nas lições de Klaus Vogel,⁴⁸⁴ que a legiferação tributária é determinada quase unicamente por cálculo político. Nesse quadro, não seria a política dos programas racionais que prevalece, mas aquela bem acolhida pela retórica, que conquista os eleitores despreparados. Assim, para o autor, os discursos dos parlamentares não são feitos para convencimento dos adversários políticos, mas à propaganda eleitoral, motivo pelo qual conclui: “um discurso

⁴⁸⁰ Tal vedação é prevista no art. 63, I, da Carta Maior: “Art. 63. Não será admitido aumento da despesa prevista: I - nos projetos de iniciativa exclusiva do Presidente da República, ressalvado o disposto no art. 166, § 3º e § 4º; [...]” Sobre o tema, vale consignar que o Plenário do STF, no julgamento da ADI 2.079, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 18.6.2004, assentou que padece de vício de inconstitucionalidade a norma que, resultante de emenda parlamentar em projeto de iniciativa reservada do chefe do Poder Executivo, implique aumento de despesa. Por força do princípio da simetria, a referida diretriz também deve ser observada pelas demais entidades federativas. Não sendo a matéria de iniciativa reservada, portanto, prevalece a regra geral de apresentação de emendas parlamentares.

⁴⁸¹ “Art. 88 – São matéria de iniciativa privativa, além de outras previstas nesta Lei Orgânica: [...] II – do Prefeito: [...] h) a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal;”.

⁴⁸² Veja-se o teor do art. 104 da Lei Orgânica do Município de Mariana, MG: “Somente ao Município cabe estabelecer isenção de impostos de sua competência, por meio de lei de iniciativa do Poder Executivo, na forma desta Lei Orgânica.”

⁴⁸³ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 72-79.

⁴⁸⁴ VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*, 1999, p. 9-11 *apud* TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 74-75.

razoável no sentido habermasiano ocorre eventualmente na comissão de finanças. E também lá nenhum deputado tem nos olhos a venda, o *veil of ignorance* de Raws”.⁴⁸⁵

Em face da realidade da maioria da população e de que não haveria razão para confiar nos eleitores os assuntos fiscais, Tipke aduz que seria por isso que quase todas as Constituições que preveem o instituto do *referendum* excluem dele a matéria tributária.⁴⁸⁶ Casalta Nabais observa que essas proibições do exercício da democracia direta (referendo, iniciativa popular, etc.) para a disciplina dos impostos se justificam, em geral, com “a necessidade de assegurar a estabilidade das receitas fiscais, subtraindo-as à previsível e fácil manipulação demagógica a que o apelo a pontos de vista de natureza estritamente egoísta seguramente conduziria”.⁴⁸⁷

Esse limite formal ao exercício da democracia direta, seja pelo referendo ou na iniciativa da lei tributária é, de fato, encontrado em diversas Constituições. Uma das pioneiras com a previsão de iniciativa popular, a Constituição de Weimar (1919) previa, no caso do referendo, que só o Presidente do Império poderia determinar a sua realização para tratar sobre as “leis de impostos” (art. 73º, V). Na Itália, veda-se o referendo para as leis tributárias.⁴⁸⁸ Na Espanha, impede-se a iniciativa popular em matéria tributária.⁴⁸⁹ Em Portugal, o referendo em matéria tributária está vedado pela Constituição⁴⁹⁰ e a iniciativa popular sobre o mesmo tema foi proibida no âmbito da lei, por força da previsão constitucional.⁴⁹¹

Na América Latina, também são comuns os ordenamentos constitucionais que impedem a iniciativa popular em matéria tributária. A Constituição uruguaia de 1997 proíbe a

⁴⁸⁵ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 2012, p. 77.

⁴⁸⁶ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 78.

⁴⁸⁷ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 341. O autor considera, contudo, as restrições muito amplas e excessivas, *in verbis*: “a proibição do referendo fiscal apresenta-se-nos manifestamente exagerada e sem apoio suficiente nos argumentos geralmente invocados nesse sentido: a complexidade da matéria fiscal, derivada sobretudo do seu carácter técnico e o carácter propício à sua utilização demagógica. Com efeito e quanto ao primeiro argumento, sendo certo que os impostos atingem atualmente uma complexidade e uma tecnicidade manifestas, não é menos certo que, por um lado, estas dificuldades não são substancialmente maiores do que as enfrentadas por outros domínios jurídicos [...]. Por seu turno, o argumento de que a prevenção da degradação do referendo em instrumento demagógico-manipulativo implica a sua proibição relativamente a atos de conteúdo fiscal, também não nos convence, desde logo porque parte de uma postura metodológica a que não aderimos, qual seja a de que, perante certas instituições susceptíveis de degradação, não há melhor remédio do que cortar o mal pela raiz [...]” (p. 429-430).

⁴⁸⁸ Cf. Art. 75 da Constituição italiana de 1947: “[...] Não é admitido o referendo para as leis tributárias e de orçamento [...]”.

⁴⁸⁹ Cf. Art. 87 da Constituição espanhola de 1978: “3. Uma lei orgânica regulará as formas de exercício e requisitos da iniciativa popular para a apresentação de propostas de lei. Em qualquer caso serão exigidas pelo menos 500.000 assinaturas reconhecidas. Não procederá a dita iniciativa em matérias próprias de lei orgânica, tributárias ou de carácter internacional, nem no relativo à prerrogativa de graça”.

⁴⁹⁰ Cf. Art. 115º da Constituição portuguesa de 1974: “São excluídas do âmbito do referendo: [...] b) As questões e os actos de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro;”.

⁴⁹¹ Cf. Art. 167º da Constituição portuguesa de 1974: “1. A iniciativa da lei e do referendo compete aos Deputados, aos grupos parlamentares e ao Governo, e ainda, nos termos e condições estabelecidos na lei, a grupos de cidadãos eleitores [...]”. A Lei da Iniciativa Legislativa dos Cidadãos, como também é conhecida a Lei 17/2003, de 4 de junho, regula os termos e condições em que grupos de cidadãos eleitores exercem esse direito de iniciativa legislativa, bem como a sua participação no procedimento legislativo a que derem origem. O art. 3º veda da iniciativa de cidadãos as matérias que “que revistam natureza ou conteúdo orçamental, tributário ou financeiro”.

proposta popular em relação à matéria tributária e aos temas de iniciativa privativa do Executivo (art. 79) e a Constituição da Argentina de 1994 prevê que “não serão objeto de iniciativa popular os projetos referentes a [...] tributos” (art. 39).

A bem da verdade, embora a maioria dos ordenamentos convirjam para obstar iniciativas legislativas populares versando sobre a matéria tributária, antes de examinar o caso brasileiro, é bom deixar claro que o regramento sobre a iniciativa popular varia bastante de país para país ou mesmo, dentro de cada país, tem variações de tratamento por cada ente subnacional. O caso dos EUA é interessante porque, a despeito da inexistência de previsão do instrumento na Constituição de 1787, possui um dos primeiros registros do seu acolhimento em uma Constituição Estadual, a saber, a de Dakota do Sul, em 1894.

Há alguns ordenamentos em que a soberania popular é mais valorizada, chegando-se a estabelecer que, uma vez apresentado o projeto por proposta do eleitorado, não poderá o Legislativo rejeitá-lo, sem consultar a população, mediante referendo (iniciativa popular *semivinculante*). De outro lado, há locais em que a prerrogativa popular não passa de mera provocação ao Parlamento, a fim de que ele delibere, como entender de direito, acerca do tema objeto da provocação (iniciativa popular *não vinculante*). Existem, ainda, dois modos de exercício da iniciativa popular no Direito Comparado: a iniciativa *não formulada*, em que a demanda representa uma simples moção, uma ideia geral, que deverá ser transformada em projeto pelo Legislativo; e a iniciativa *formulada*, em que a iniciativa popular já deve ser apresentada sob a forma de um projeto de lei.⁴⁹²

No Brasil, o aparecimento da iniciativa popular é recente, pois apenas se deu no texto da CRFB/88 (art. 14, inciso III⁴⁹³). Embora ainda seja um instituto em construção e ainda há que se evoluir sobre seu alcance, há alguns consensos sobre o tema. A Lei nº 9.709, de 18 de novembro de 1998, que regulamenta o art. 14 da CRFB/88, em seu art. 13, impõe alguns limites e deixa claro que a iniciativa se restringe a projetos de lei, ficando de fora do seu campo de abrangência projetos de Emenda Constitucional.⁴⁹⁴

Além disso, por força de uma interpretação sistemática das regras de iniciativa previstas na CRFB/88, sabe-se que nem todas as matérias podem ser iniciadas pelo povo, de

⁴⁹² Cf. CAVALCANTE FILHO, João Trindade. “Iniciativa popular e desvirtuamento do projeto pelo Legislativo: limites e perspectivas de soluções no Brasil e no Direito Comparado”. *Textos para Discussão*, n. 223, Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília: janeiro, 2017.

⁴⁹³ “Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I – plebiscito; II – referendo; III – iniciativa popular. [...]”.

⁴⁹⁴ “Art. 13. A iniciativa popular consiste na apresentação de projeto de lei à Câmara dos Deputados, 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. § 1º O projeto de lei de iniciativa popular deverá circunscrever-se a um só assunto. § 2º O projeto de lei de iniciativa popular não poderá ser rejeitado por vício de forma, cabendo à Câmara dos Deputados, por seu órgão competente, providenciar a correção de eventuais impropriedades de técnica legislativa ou de redação.”

modo que quando a Constituição resguarda a determinado órgão ou pessoa a iniciativa de leis referentes a matéria específica, não poderá haver iniciativa popular. Dessa forma, quando a CRFB/88 reservou ao Presidente da República a titularidade privativa para a propositura de projeto de lei, não se pode alterar essa disposição por meio da iniciativa popular legislativa, como nos casos de projeto de lei sobre criação de cargos, empregos ou funções públicas na administração direta e indireta, ou aumento de sua remuneração; ou criação, estruturação e atribuição dos Ministérios e órgãos da administração pública.

Por isso, como a matéria tributária não está entre aquelas reservadas ao chefe do Poder Executivo, é plenamente possível que seja iniciada nas casas legislativas pelo povo. Apesar disso, há que se reconhecer a dificuldade prática do uso do instituto para a seara da tributação. De um lado, estando disseminada uma visão libertária vulgar no povo, este dificilmente irá propor a majoração ou a criação de algum tributo, por mais justo que seja. De outro, a instituição de isenções e benefícios, por serem geralmente para setores específicos, não logrará mobilizar os inúmeros eleitores para dar início ao processo legislativo. Até hoje, não houve nenhum projeto de iniciativa popular no país tratando do tema tributário.

Observe-se, por oportuno, que os pressupostos para a iniciativa popular no Brasil são considerados extremamente rígidos, confirmando a opinião de Ferreira Filho no sentido de que seria um “instituto decorativo”.⁴⁹⁵ Aliás, como observa Cavalcante Filho,⁴⁹⁶ só existe um caso em que formalmente um projeto tramitou como de iniciativa popular no país – o PL n° 2.710, de 1992, que pretendeu criar o Fundo Nacional de Moradia Popular –, sendo que todos os outros que se valeram de assinaturas de eleitores e campanhas, acabaram sendo, ao final, acolhidos por parlamentares, para facilitar a tramitação.

Enfim, visto o tratamento da questão no Direito Comparado e a dificuldade da legiferação no Direito Tributário – sobretudo pelo seu caráter técnico e por ser campo propício à utilização demagógica – é até positivo o fato de ainda não ter sido iniciado projeto de lei de autoria do povo para regulação de temas tributários. Certo é que as hipóteses de participação popular na elaboração legislativa não devem ser necessariamente consideradas intocáveis ou intrinsecamente “boas”, isto é, o fato de um determinado projeto de lei ser proposto por meio de iniciativa popular não significa que seja necessariamente bom, ou adequado, ou mesmo compatível com a CRFB/88, o que exalta, uma vez mais, a tensão entre a vontade popular e as disposições da Constituição.⁴⁹⁷ Certamente, não seria difícil coletar assinaturas para propor o fim do IPVA, do IPTU, do ICMS sobre os combustíveis. Eis o clássico paradoxo da democracia,

⁴⁹⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *op. cit.*, p. 208.

⁴⁹⁶ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. *op. cit.*, p. 19.

⁴⁹⁷ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. *op. cit.*, p. 3.

que demanda a conscientização do povo de que o tributo é o preço que se paga para viver em um mundo civilizado.

6.6. Conclusões parciais

- em que pese a produção da lei derivar de um *processo*, sujeito, portanto, ao princípio da unidade e da economia procedimental, a posterior sanção do chefe do Poder Executivo não tem o condão de convalidar uma proposição legislativa iniciada por parlamentar, se envolver matéria reservada ao primeiro;

- a titularidade da iniciativa, isto é, a definição da autoridade que detém o poder de dar início ao processo legislativo, é um assunto profundamente ligado ao princípio da separação dos poderes e, por isso, deve ser levada a sério. A iniciativa exclusiva surge como um mecanismo que confere autonomia aos poderes, de forma que certos órgãos têm a prerrogativa na propositura de leis em determinadas matérias, padecendo do vício formal de inconstitucionalidade a proposição de lei iniciada por autoridade não competente;

- como a tributação é questão que impacta diretamente os cofres públicos, ao longo da história, os projetos de lei sobre a matéria estiveram durante um bom tempo sob a iniciativa reservada do chefe do Poder Executivo. De fato, a limitação imposta pelo constituinte aos parlamentares de iniciarem o PLT tinha por objetivo evitar a utilização oportunista e demagógica da lei tributária, mas também centralizar o controle tributário no Governo;

- contudo, considerando que o tributo é um assunto que interessa a todo o povo e também preocupa a todos os representantes eleitos para atuarem no PLT, a CRFB/88 consagrou a possibilidade de iniciativa ampla, podendo os parlamentares iniciar os debates legislativos sobre a questão, sendo tranquila a posição do STF de que não há reserva de iniciativa ao chefe do Executivo para propor leis tributárias, inclusive para as que concedem renúncia fiscal. Por força do princípio da simetria, a iniciativa ampla para o PLT é norma de reprodução obrigatória para os Estados-membros e Municípios;

- considerando a iniciativa ampla, é plenamente possível ao cidadão brasileiro iniciar o PLT propondo alterações na lei tributária. Evidentemente, há que se ter cautela com a complexidade da matéria tributária e o caráter propício de utilização demagógica.

CAPÍTULO VII: AS LIMITAÇÕES DO LEGISLADOR PARA A CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

7.1. O benefício tributário como gasto e a discricionariedade limitada do legislador

O sistema tributário brasileiro é ordenado com a finalidade de realizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º da CRFB/88), entre eles erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Por isso, a tributação deve ser utilizada não apenas visando a arrecadação ao erário,⁴⁹⁸ mas também com o desiderato de atender políticas públicas.⁴⁹⁹ A função regulatória do tributo se dá com a técnica da extrafiscalidade, abrangendo os denominados incentivos fiscais.

Incentivo fiscal ou tributário – que não deve ser confundido com o incentivo financeiro – é o instrumento extrafiscal utilizado pelo Estado em sua atividade de intervenção na economia por indução, como medida de renúncia de receita, através do regime jurídico tributário, concedido pelo próprio constituinte ou pelo legislador ordinário conforme os meios legitimamente permitidos, com a finalidade de estimular determinada conduta do contribuinte.

No campo das exonerações, fica evidenciada como é, de fato, míope, a visão clássica que aparta a tributação da eficiência nos gastos públicos.⁵⁰⁰ A lógica de que a relação tributária se esgotaria com o mero adimplemento do tributo, que acabou se disseminando, não se sustenta diante da necessidade de se verificar o destino dos recursos arrecadados para o efetivo cumprimento das funções do Direito Tributário democrático.⁵⁰¹ Na verdade, o incentivo tributário é um “gasto”, na medida em que o Estado, ao deixar de arrecadar o tributo, total ou parcialmente, abre mão de receita que poderia ser usada para o financiamento de outras políticas

⁴⁹⁸ Avi-Yonah identifica três objetivos da tributação. O primeiro é arrecadar os recursos necessários para o desempenho da atividade estatal, sendo uma característica elementar de todos os tributos, a partir da ideia de que “um governo que não pode tributar não pode sobreviver” (p. 3). Os tributos também assumem função redistributiva, “destinada a reduzir a distribuição desigual de renda e riqueza que resulta da operação normal de uma economia de livre mercado” (p. 3). Finalmente, tem-se a função regulatória desempenhada pela tributação, no sentido de induzir os ramos da atividade econômica, inibindo ou incentivando a conduta dos particulares. (AVI-YONAH, Reuven S. “The three goals of taxation”. *Tax Law Review*, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006).

⁴⁹⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “O tributo e as políticas públicas”. In: SOUSA, Simone Letícia Severo; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. (Orgs.) *Direito e políticas públicas*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2015, p. 221.

⁵⁰⁰ Murphy e Nagel também alertam para a questão da tributação e dos gastos do governo caminharem juntos, conforme cita-se: “[N]ossa principal objeção a essa idéia é que ela trata a justiça das cargas tributárias como se esta pudesse ser separada da justiça dos padrões de gastos do governo – o problema que já chamamos de miopia. Trata ‘o conjunto dos impostos como se eles fossem somente uma calamidade pública – como se o dinheiro dos impostos, uma vez coletado, fosse lançado ao mar’. Na verdade, os impostos são cobrados em vista de um objetivo, e todo critério adequado de justiça tributária deve levar em conta esse objetivo. O que importa não é se os impostos – considerados em si – são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *op. cit.*, p. 35-36).

⁵⁰¹ GODOL, Marciano Seabra. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n.5, 2017, p. 9-10. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565>>. Acesso em: 20/12/2020.

públicas – como a saúde, a educação, etc. A renúncia fiscal, quando concebida como uma modalidade de alocação dos recursos públicos, gera um custo que, em muitos casos, é comparável ao de uma programação orçamentária, podendo, inclusive ser substituída por gastos diretos do poder público. Devido a essa característica, tem se tornado comum atribuir-lhe a denominação de “gasto tributário”, um conceito ainda pouco difundido no Brasil, porém bastante utilizado em vários países da OCDE.

A noção de *tax expenditure* foi formulada para se referir a “disposições tributárias especiais funcionalmente equivalentes às despesas diretas”, desvios em relação à estrutura tributária padrão, formuladas para favorecer certo segmento econômico, atividade ou classe de pessoas.⁵⁰² De fato, restando evidenciados seus custos orçamentários, essas disposições passam a ser vistas e comparadas às despesas diretas, na medida em que representam gastos “indiretos” efetivados através da tributação, e traduzindo, como quis o autor, em sua literalidade, os “gastos tributários”.⁵⁰³ Essa ideia é relevante por trazer consigo a necessidade de se dar maior transparência à concessão de benefícios fiscais. Já se reconheceu que uma política de subsídios – ação pública direta⁵⁰⁴ – seria até melhor, ou mais eficiente, para o sistema alcançar a justiça (distributiva no sentido contemporâneo⁵⁰⁵), do que a concessão de exonerações tributárias, porquanto um cálculo seguro dos custos dos incentivos outorgados seria muito complexo, quiçá, impossível.⁵⁰⁶

Por outro lado, considerando que a via dos gastos diretos também pode ser ineficiente, ainda mais num país como o Brasil, em que são recorrentes os casos de corrupção, uma das virtudes da utilização dos tributos como instrumentos de implementação de políticas públicas seria uma forma de se atender os objetivos constitucionais mitigando o tradicional trinômio

⁵⁰² SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1973, Prefácio, p. VII.

⁵⁰³ SURREY, Stanley S.; PAUL, McDaniel. *Tax expenditures*. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1985, p. 31.

⁵⁰⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *op. cit.*, p. 101-125. Na conclusão da obra, os autores são incisivos: “É desnecessário dizer que a isenção de impostos para uma faixa mínima de renda seria um dos elementos de um esquema institucional que visasse a garantir um mínimo social decente; mas o modo mais eficaz de melhorar a condição das pessoas que vivem abaixo da média da sociedade seria não somente a isenção, mas um aumento substancial de sua renda disponível. A dificuldade está em elaborar métodos que realmente funcionem e não tenham efeitos nocivos de outro tipo. [...] Acreditamos que a transferência direta de dinheiro é um método melhor e que o problema está em como fazer isso sem tirar dos beneficiários o estímulo para ter um trabalho remunerado” (p. 250).

⁵⁰⁵ Fleischacker observa que, diversamente do sentido aristotélico, mediante o qual a pessoa deveria ser recompensada segundo seu mérito, atualmente a justiça distributiva é invocada de forma que o Estado garanta que a propriedade seja devidamente distribuída por toda sociedade, para que todas as pessoas possam viver com certo nível de recursos materiais, sobretudo, corrigindo imperfeições do mercado. (FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Trad. Newton Roberval Eicheberg. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 8-9).

⁵⁰⁶ José Souto Maior Borges observa que “há quem recomende a sua substituição por uma política de subsídios, de vez que as isenções não possibilitam o cálculo seguro dos custos e, se concedidas por tempo limitado – passando algumas empresas a gozar delas após o transcurso do prazo concedido a outras –, embaraçam a competição” (BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 72).

receita-orçamento-despesa.⁵⁰⁷ Independentemente da via eleita, o rigor do controle deve ser o mesmo, até mesmo da maior eficiência administrativa⁵⁰⁸ de um modelo em detrimento do outro.

O presente capítulo parte dessa doutrina que evidenciou a relação existente entre a legislação tributária e a gestão orçamentária, tendo em vista os custos financeiro-orçamentários das escolhas tributárias do governo.⁵⁰⁹ Dessa forma, deve ficar claro que o legislador não tem uma discricionariedade⁵¹⁰ absoluta na exoneração de tributos. Sua liberdade de conformação⁵¹¹ encontra-se limitada por regras constitucionais e legais que merecem ser analisadas.⁵¹² Na realidade, deve-se reconhecer que a obrigatoriedade da adoção das medidas que objetivam o equilíbrio financeiro e orçamentário das unidades federadas praticamente inviabiliza a formulação de políticas de incentivo exclusivamente pelo Poder Legislativo, sendo condição *sine qua non* que o legislador atue baseado em informações colhidas e debatidas com o próprio Poder Executivo.

O todo-poderoso legislador do Estado Liberal, que trazia consigo a ideia da onipotência da lei entre as fontes do direito, eis que derivada de decisões dos representantes escolhidos pelo povo, devidamente representados e sem a ingerência dos demais poderes, não mais subsiste. Os inúmeros desafios de redução de desigualdade demandam maior intervenção tributária por parte do poder público, motivo pelo qual o legislador passa a ter uma discricionariedade sensivelmente menor no desenvolvimento normativo demandado pela

⁵⁰⁷ Pode “ser mais eficiente do que a criação de uma agência estadual para medição da emissão de poluentes de cada veículo automotor (o que demandaria a criação de uma estrutura de fiscalização e de pessoal que certamente pesaria nos já onerados orçamentos públicos), e.g., (i) a instituição do IPVA com alíquota significativamente reduzida para veículos movidos a combustíveis menos poluentes, (ii) a tributação mais onerosa de combustíveis mais poluentes e/ou a exoneração (total ou parcial) do ICMS sobre combustíveis menos poluentes” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *op. cit.*, 2015, p. 226).

⁵⁰⁸ Para uma análise sobre as questões de eficiência administrativa e questões de justiça distributiva, confira-se a obra de Onofre Alves Batista Júnior, *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 362-367. O autor ressalta a necessidade de se verificar se a atuação prestacional ou a redistribuição requerem (ou não) a atuação direta do Estado, considerando que alguns gastos públicos, por si mesmo, têm efeito redistributivo, e, por outro lado, certas ações públicas diretas, independentemente de haver redistribuição, são necessários para sustentar qualquer tipo de ordem jurídica.

⁵⁰⁹ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. “Incentivos fiscais na federação brasileira”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36-37.

⁵¹⁰ Concorde-se com as críticas de Rodríguez que prefere o uso do termo “discricionariedade” para fazer referência à liberdade do administrador público e não em relação ao legislador (RODRÍGUEZ, José Júlio Fernández. *La inconstitucionalidad por omisión: teoría general, derecho comparado, el caso español*. Madrid: Civitas, 1998. p. 79). Na mesma senda, Silva aduz que “só metaforicamente se pode falar de discricionariedade legislativa, porque, mesmo na presença de um dever de concretização de normas constitucionais, [...] [o legislador] nunca atua desprovido de sua liberdade de conformação ao ponto de a sua função perder a marca da decisão política e de se transformar numa função secundária ou meramente executiva” (SILVA, Jorge Pereira da. *Dever de legislar e proteção jurisdicional contra omissões legislativas*. Lisboa: Universidade Católica, 2003, p. 29-30). Contemplando tais distinções, confira-se ainda a obra de Canotilho: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra. 1982, p. 219 ss.

⁵¹¹ A expressão “liberdade de conformação do legislador” foi consagrada no direito alemão (*Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers*) como sinônimo de discricionariedade do legislador, para se referir a um espaço de escolha do conteúdo das decisões a serem tomadas pelo Poder Legislativo, considerando o texto constitucional ou outras normas infraconstitucionais.

⁵¹² Geralmente, as opções de escolha do legislador se limitarão ao momento do exercício da competência a ele atribuída, além da matéria objeto do ato legislativo. O legislador terá liberdade para escolher sobre o *se*, o *quando* e o *quê* da atividade legislativa. D’outra margem, o procedimento mediante o qual a sua competência será exercida (competência procedimental) não é, ordinariamente, deixado ao arbítrio do legislador. A Constituição limita ao dispor sobre procedimentos, padrão ou mais rigoroso, conforme o caso, para a produção dos atos legislativos com valor de lei.

Constituição. Aliás, é no campo do regime jurídico dos incentivos tributários que fica evidente como o legislador perdeu seu poder de decisão em matéria tributária, eis que carente de capacidade institucional e das informações que possui o Poder Executivo.

Diante desse quadro, sem se olvidar da necessária observância do princípio da legalidade (art. 150, § 6º, da CRFB/88 e art. 97, incisos II e VI do CTN) que determina a previsão em lei formal e específica dos benefícios tributários, pretende-se avançar na análise de limites impostos ao legislador para a concessão dessas exonerações que se destacam no PLT, como as regras da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) e o art. 113 do ADCT da CRFB/88.

Os Parlamentos, em toda parte, são mais sensíveis à criação de despesas do que ao controle do déficit. No mundo todo, os decisores estão permanentemente pressionados a distribuir benesses e, ao mesmo tempo, não aumentar a carga tributária, o que é um contrassenso. Impõe-se, assim, um amplo debate em matéria de tributação e de desoneração, o que faz ressaltar a importância do papel do Poder Legislativo.⁵¹³ De fato, a famosa frase de Otto Von Bismarck segundo a qual “os cidadãos não poderiam dormir tranquilos se soubessem como são feitas as salsichas e as leis” não faz sentido em um Estado que se diz Democrático e de Direito. Há que se ter plena transparência e publicidade do processo de produção das leis, impedindo-se que comportamentos estratégicos de parlamentares (e também de representantes do Poder Executivo) possam inserir benefícios fiscais sem o devido debate.⁵¹⁴

7.2. Da indelegabilidade do poder exonerativo de tributos

Um primeiro aspecto que deve ser abordado é o fato de que o Poder Legislativo não pode delegar ao Poder Executivo a tarefa de instituir os benefícios tributários. A medida se tornou comum nas casas legislativas brasileiras, por dois motivos: (i) o legislador consegue aprovar leis beneficiando determinados grupos, sem a necessidade de observar as limitações colocadas pelo ordenamento jurídico, de vez que está “apenas autorizando” que o Executivo o faça; e (ii) o Poder Executivo, que geralmente domina o PLT, se vale das delegações do

⁵¹³ Como observa Tathiane Piscitelli, “o conhecimento detalhado dos benefícios fiscais, seja em relação à sua participação no orçamento, seja quanto aos retornos efetivos à sociedade, é fundamental para avaliar a legitimidade de sua manutenção. Deve-se ter claro que o incentivo tributário, a despeito de não representar uma despesa direta do Estado, resulta em investimento (indireto) de disponibilidades financeiras em áreas e setores específicos. [...] Essa avaliação passa por uma reflexão crítica quanto a quem eles se dirigem e o tipo de retorno que trazem à sociedade. A desconsideração desses dados como integrantes efetivos do orçamento faz com que a discussão sobre mudanças no sistema tributário não considerem o cenário completo no qual a obtenção de receitas públicas se insere.” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Por que ignoramos o debate sobre os gastos tributários? *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 25 jun. 2019).

⁵¹⁴ De uma certa forma, o comportamento político é estratégico e tem sua própria racionalidade, pois é dirigida a aumentar o seu poder ou do grupo ao qual pertence. Há um cálculo racional, sendo ponderadas as vantagens e desvantagens, os interesses, antes de tomadas as decisões políticas. Assim, embora não se trate de uma racionalidade jurídica, a racionalidade política por trás das decisões, sobretudo as legislativas, inevitavelmente terá efeitos no ordenamento jurídico. (NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 430).

Legislativo – muitas vezes decorrentes de proposições legislativas propostas pelo chefe do Governo – para controlar mais efetivamente a política de desonerações tributárias, que se mostrou importante pelos efeitos econômicos daí decorrentes. Ambas as situações são inconstitucionais, como se examinará.

7.2.1. A delegação legislativa como estratégia do parlamentar

Em face das restrições constitucionais e legais para a criação de leis instituidoras de benefícios fiscais, que serão mais bem detalhadas adiante, tornou-se comum a edição de leis meramente autorizativas. Apesar de inócuas do ponto de vista jurídico e de serem medidas ilegais, sobretudo por carecerem do pressuposto de imperatividade, a partir de um comportamento estratégico⁵¹⁵ e no intuito de prestar serviço a determinados grupos de eleitores, os parlamentares produzem tais tipos de leis, contando com a sorte de não serem questionadas formalmente perante os tribunais (o que geralmente ocorre, devido ao fato de não terem qualquer repercussão prática, apenas política).

Na verdade, há casos em que os parlamentares sequer almejam que a proposição legislativa realmente vire lei, pois o seu interesse imediato é simplesmente trazer o tema para o debate ou quiçá poder passar a imagem de que é um parlamentar que “produz”, sendo certo que faz parte de um corpo legislativo vocacionado culturalmente a editar o maior número de leis possível. As leis meramente autorizativas têm mais chances de ultrapassar os controles prévios de inconstitucionalidade, pois fica mais fácil convencer os pares de que a futura lei não produzirá resultados concretos, mas estipularia mera faculdade ao Poder Executivo que, somente se quiser, implementará o tal benefício fiscal autorizado.

A exigência legal de apresentação as medidas compensatórias para fazer face a determinada renúncia fiscal, atendendo a LRF, torna complexa a proposta de autoria parlamentar, em razão da sua evidente assimetria informacional em relação ao Poder Executivo.

⁵¹⁵ É sempre bom rememorar as lições de Habermas sobre o agir estratégico: “Na medida em que defino o agir estratégico e o agir comunicativo como tipos, parto do pressuposto de que as ações concretas se permitem classificar sob esses pontos de vista. Com ‘agir estratégico’ e ‘agir comunicativo’ não designo apenas dois aspectos analíticos, a partir dos quais uma mesma ação poderia ser descrita, de um lado, como a influência recíproca de atores orientados por fins racionais e, de outro, como processo de entendimento entre interactantes que compartilham o mundo da vida. Ao contrário, é possível diferenciar tais ações sociais de acordo com a tomada de uma atitude orientada ao êxito estratégico ou ao entendimento linguístico por parte dos participantes.” (HABERMAS, Jürgen. *Theorie des kommunikativen Handelns*. 4ª ed. Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1981, v. 1, p.385-386). Explica Bachur que Habermas tem plena consciência de que a rotina dos órgãos parlamentares reais tende muito mais para o agir estratégico do que para a busca do entendimento linguístico, de forma que a realização do princípio do discurso não pode ser de fato identificada na vida parlamentar tal como ela se realiza concretamente. De um ponto de vista empírico, a questão somente pode ser respondida praticamente: apenas a prática política concreta pode encontrar maneiras alternativas de sobrecarregar o centro do sistema político. No plano teórico, porém, tem de permanecer possível distinguir e observar analiticamente a transformação da comunicação espontânea e não institucional em legislação oficial. (BACHUR, João Paulo. Intersubjetividade ou Solipsismo? Aporias da Teoria do Agir Comunicativo de Jürgen Habermas. *Dados - Revista de Ciências Sociais*, vol. 60, núm. 2, p. 541-575, Rio de Janeiro: 2017, p. 552).

A proposição legislativa que outorgue, por exemplo, uma isenção a determinado setor deve ser acompanhada de estudo sobre seu impacto orçamentário ou se delibere mecanismos para compensação da perda de receita, o que torna intrincada a apresentação de proposições por parlamentares e a sua aprovação na casa legislativa, já que somente o Governo conhece a amplitude desse impacto.

Sem obter informações precisas sobre o impacto fiscal das medidas, o parlamentar acaba se encontrando muitas vezes tolhido de liberdade de atuação. Note-se que o próprio STF já analisou a questão decidindo pela inconstitucionalidade de benefício fiscal concedido por projeto de iniciativa parlamentar ao argumento de que “toda e qualquer concessão de benefício tributário deve ser acompanhada de cautelas orçamentárias, como a previsão dos valores renunciados e a fonte de custeio da nova despesa”. No caso julgado, não havia a indicação de que essas cautelas tinham sido observadas, não bastando, segundo a decisão, a utilização da fórmula genérica “as despesas decorrentes da execução desta lei correrão por conta das dotações próprias, suplementadas se necessário”.⁵¹⁶

Embora haja uma dificuldade de o Parlamento participar ativamente dessas decisões tributárias, gerando questionamentos quanto ao deficit democrático das regras tributárias brasileiras, a bem da verdade, a questão acaba por envolver limites a possíveis abusos na concessão de isenções pelo Legislativo, em detrimento das contas do Executivo. Tais obstáculos causam certo inconformismo àqueles parlamentares que almejam a concessão de desonerações tributárias,⁵¹⁷ uma vez que, apesar de a iniciativa em matéria tributária não ser privativa do chefe do Executivo, a proposição legislativa tributária benéfica deve possuir diversos pressupostos, que dificilmente o Poder Legislativo tem acesso.⁵¹⁸

Nesse contexto, não é difícil encontrar leis que meramente delegam os poderes de isentar tributos para o chefe do Poder Executivo, originadas de proposições legislativas iniciadas pelo próprio legislador e que passaram pelo PLT sem a observância dos pressupostos

⁵¹⁶ RE 492.816 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 06/03/2012, DJe 20/03/2012.

⁵¹⁷ A título de exemplo, veja-se o seguinte trecho do parecer exarado na Alesp: “As restrições existentes com relação aos projetos de lei que tratam de concessão de isenções de impostos decorrem de outros fatores que não a iniciativa legislativa. Com relação ao ICMS, por exemplo, [...] [a] inexistência de convênio do Confaz não pode, entretanto, ser justificativa para restringir a iniciativa parlamentar na apresentação de projetos. Se a competência para legislar sobre tributos é concorrente, o é também para a concessão de isenções. É preciso pensar uma solução que não anule a iniciativa parlamentar, mas preserve a necessidade do convênio. A inclusão, nos projetos de lei, de artigo em que se estabeleça que a lei somente produzirá efeitos após a aprovação do respectivo convênio junto ao Confaz poderia ser essa solução. Seria uma lei com eficácia diferida” (Parecer nº 3.453, de 2008, da Comissão de Finanças e Orçamento da Alesp, proferido em 25/9/2008, em relação ao PLC nº 19/2007).

⁵¹⁸ Também no Parecer nº 3.453, de 2008, supra referido, tal aspecto foi abordado, observe-se: “Outra questão é a contida no artigo 14 da [...] LRF [...], que exige que se demonstre como vai ser compensada a renúncia de receita decorrente da isenção. Ocorre, porém, que as providências destinadas à citada comprovação são de caráter financeiro e, portanto, de competência exclusiva do Poder Executivo. Ou seja, apenas o Governador tem condições técnicas de apresentá-las. E deverá fazê-lo, se sancionar o projeto. Não há lógica em se usar o descumprimento da LRF como argumento contrário a projetos de lei desse tipo, uma vez que a LRF exige providências que somente o Poder Executivo pode tomar”.

legais fundamentais para exonerar tributos.⁵¹⁹ São leis tributárias meramente simbólicas, que contribuem para o carnaval tributário brasileiro, pois o Executivo pode (e na maioria das vezes o faz) simplesmente ignorá-los.

7.2.2. *A delegação legislativa como estratégia do Poder Executivo*

Diversos dispositivos legais que delegam ao Executivo a tarefa de reduzir tributos ou mesmo exonerá-los decorrem de projetos de lei iniciados por este Poder. Nesse caso, as propostas são meramente autorizativas não porque a proposição de lei carece dos elementos financeiros e orçamentários para viabilizar sua aprovação – na medida em que o autor as possui – mas porque o Governo almeja deter efetivamente o controle da existência ou não da tributação em determinadas hipóteses ou até mesmo conseguir manejar o *quantum* de tributo devido, dirigindo a conduta dos contribuintes.

Já foi mencionado, alhures, o exemplo do Decreto federal nº 9.101, de 2017, que reestabeleceu as alíquotas de contribuições federais incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina e outros combustíveis. A doutrina brasileira questionou maciçamente a suposta “majoração”, que teria se dado por mero decreto e passou a vigorar de imediato.⁵²⁰ Todavia, o questionado decreto teve lastro no § 5º do art. 23 da Lei 10.865/2004 e no § 8º do art. 5º da Lei 9.718/1998, que haviam autorizado o Poder Executivo “a fixar coeficientes para redução das alíquotas”, as quais poderiam ser alteradas, “para mais ou para menos”. Assim é que, devidamente autorizado pelas leis, cujo PLT foi iniciado por iniciativa do presidente da República, o Poder Executivo, que havia fixado reduções, baseado na mesma autorização legislativa, deixou de prevê-las, ocasionando a questionada “majoração”.

Esse tipo de delegação é muito comum, mais até do que as situações de iniciativas de parlamentares. No âmbito do Estado de MG, por exemplo, apenas no que diz respeito a autorizações para o Poder Executivo poder reduzir alíquotas de ICMS, há mais de sessenta dispositivos legais (basta uma rápida análise do art. 12 da Lei nº 6.763, de 1975, que consolida a legislação tributária mineira). Embora seja difícil afirmar com absoluta certeza que a maioria tenha se dado a partir do interesse do próprio Poder Executivo – na medida em que há proposições legislativas iniciadas por parlamentares que contaram, posteriormente, com

⁵¹⁹ Objetivando autorizar o Poder Executivo a conceder isenção de ICMS para a aquisição de arma de fogo, munição, colete balístico e blindagem veicular para agentes de segurança pública, um deputado estadual apresentou, na Assembleia Legislativa de Roraima, o PL nº 199/2017 que, após aprovado, chegou a ser vetado pela governadora. Posteriormente, o veto foi derrubado à unanimidade pela casa legislativa, tendo sido publicada a Lei nº 1.264, de 2018, contendo tal autorização legislativa.

⁵²⁰ O PT ajuizou uma ADI (nº 5.748, rel. Min. Rosa Weber) em face do mencionado decreto, alegando afronta aos seguintes ditames constitucionais: a) violação ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c” e art. 195, § 6º); b) violação ao princípio da legalidade (art. 150, I) e c) violação ao princípio da separação de poderes (art. 2º), apesar de, nesse último caso, não ter aprofundado seus argumentos na peça exordial.

emendas incorporadas a pedido do Governo⁵²¹ – constata-se que as autorizações legislativas se tornaram verdadeira praxe.⁵²² Por mais que o Poder Legislativo, como delegante, tenha o poder inerente de controlar a atividade delegada, a tarefa acaba se revelando complexa, seja pelos infundáveis atos normativos regulando a questão (o legislador praticamente desconhece o *quantum* de tributo incidente nas atividades econômicas) seja porque é tradicionalmente reativo (evita interferir nas decisões políticas para não arcar com a impopularidade).

7.2.3. Inconstitucionalidade das delegações para que o Executivo exonere tributos

A CRFB/88 excepciona poucos casos da regra da legalidade, conforme já examinado no subitem 1.7 deste estudo. Tais ressalvas ao caráter absoluto da reserva de lei tributária,⁵²³ servem justamente para confirmar a regra. É dizer, se a CRFB/88 autorizou, em determinados dispositivos, que o Poder Executivo possa alterar, dentro de condições e limites estabelecidos em lei, as alíquotas de certos tributos, é evidente que ela não apenas reservou à lei a tarefa de fixar todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, mas também vedou que, nas demais hipóteses, tal atribuição seja delegada. Portanto, com exceção aos tributos expressamente previstos no texto constitucional – além do questionável e felizmente pouco utilizado instrumento da lei delegada⁵²⁴ – o legislador é quem deve dispor sobre os elementos da hipótese de incidência tributária.

Com exceção desses casos, as autorizações legislativas são inconstitucionais por ofenderem o princípio da legalidade disposto no art. 150, inciso I, da CRFB/88. Tal é assim porque, ressalvadas as exceções constitucionais, somente o Poder Legislativo poderá instituir ou aumentar os tributos, por meio de lei ordinária, justamente por derivar a lei de um

⁵²¹ É perfeitamente legítimo e não é raro que aconteça que o Poder Executivo solicite um parlamentar a apresentação de proposição, emendas ou substitutivos de seu interesse. A conveniência dessas medidas depende do contexto do processo legislativo e muitas vezes facilita e agiliza a aprovação das leis. Por outro lado, dificulta a pesquisa acadêmica da origem real das propostas de inovação da legislação.

⁵²² O caso mineiro é emblemático. O art. 12 da Lei nº 6.763, de 1975, que dispõe sobre as alíquotas do ICMS, tinha, em sua redação original, apenas a previsão de três alíquotas. Atualmente, cuida-se de um dos maiores artigos da legislação mineira, contando com mais de 86 parágrafos, com uma infinidade de incisos e alíneas. Quanto às autorizações para o Executivo alterar alíquotas há quase 70 hipóteses, apenas para o ICMS.

⁵²³ A reserva de lei comporta duas dimensões: uma negativa e outra positiva. “A dimensão negativa significa que nas matérias reservadas à lei está proibida a intervenção de outra fonte de direito diferente da lei (a não ser que se trate de normas meramente executivas da administração). Em termos positivos, a reserva de lei significa que, nessas mesmas matérias, a lei deve estabelecer ela mesma o regime jurídico, não podendo declinar a sua competência normativa a favor de outras fontes (proibição da ‘incompetência negativa do legislador’).” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 727).

⁵²⁴ A lei delegada tem fundamento no art. 68 da CRFB/88, que veda a sua edição em matéria reservada à lei complementar, estatuinto, portanto, seu *status* de lei ordinária. O § 2º do mesmo dispositivo prevê que a delegação ao PR terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício. Embora parte da doutrina admita a sua edição em matéria tributária (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 64) tal situação é rara pelo fato de o Executivo federal ter o instrumento da MP, bem mais célere e eficaz. Acredita-se que o instrumento carece de legítima representação popular no exercício da democracia tributária, não podendo ser admitida a criação ou o aumento de tributos pelo Executivo, mediante delegação legislativa. Seria válida apenas a alteração de outras matérias relacionadas. Comunga-se, portanto, das lições de Shoueri no sentido de que o instrumento subverte a o princípio da legalidade. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 95).

procedimento complexo, com a participação dos poderes Legislativo e Executivo e, desse modo, que lhe dota de uma força própria que inova a ordem jurídica preexistente. Nessa direção, o CTN estabelece que a fixação de alíquotas de tributos é papel da lei em sentido formal e material (art. 97, inciso IV). A questão que vem à tona é: essa autorização do Poder Legislativo para que o Poder Executivo reduza tributos – e, quando bem quiser, os reestabeleça – tem respaldo constitucional? A resposta é negativa.

A relativização da legalidade em prol da governabilidade, com a concessão de espaços para o Poder Executivo atuar na conformação e graduação dos tributos tem prejudicado não somente a parte fraca da relação jurídico-tributária – o contribuinte – mas todo o sistema. Se o Poder Executivo almeja alterar o *quantum* de determinado tributo, que bata às portas do Parlamento, inicie o PLT e discuta amplamente com o povo essa proposta. A disfuncionalidade da produção legislativa brasileira não pode ser um argumento para elevar ainda mais a força do Poder Executivo, assim como a do Poder Judiciário.

Existe, de fato, a “ciranda diabólica” apontada por Sacha Calmon: (i) o Executivo excede; (ii) o Legislativo é excluído; (iii) o Judiciário contemporiza; (iv) os agentes econômicos repassam a carga tributária, além de sofrerem desajustes em seus planejamentos empresariais; (v) o povo, inerte, sofre, por difusão, o efeito do arbítrio do Executivo.⁵²⁵ Um dos problemas apontados pelo autor é que a maioria das leis promulgadas no país advém do Poder Executivo, haja vista que a organização do Legislativo de forma centralizada não apresenta restrições intransponíveis para que o Executivo tenha suas proposições transformadas em lei.

O sentido constitucional da reserva de lei, é bom ressaltar, é condicionar as decisões políticas que repercutam em direitos e obrigações dos cidadãos – como as questões relacionadas à tributação – à aprovação popular, conferindo-lhes legitimidade democrática. Além disso, pretende-se submeter tais decisões à prévia discussão pública,⁵²⁶ com a participação da oposição e dos setores interessados, a fim de que se permita uma efetiva representação popular, exigida pelo clássico princípio *no taxation without representation*. A legiferação pelo Poder Executivo, que se tornou tradicional,⁵²⁷ é importante para o atendimento das inúmeras

⁵²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “O princípio da anualidade tributária – a necessidade de sua acolhida pela constituinte de 86”. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. v. 30, n°s 28/29, Belo Horizonte: maio/outubro de 1985/1986, p. 265.

⁵²⁶ Gomes Canotilho aponta que a publicidade que rodeia a sua discussão, o acompanhamento dos debates pela opinião pública e a sua difusão pelas mídias de massa, a possibilidade de intervenção de todos os partidos representados (não apenas dos que direta ou indiretamente constituem também o governo), justificarão que a Constituição reserve à lei formal da assembleia a disciplina de certas matérias (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *op. cit.*, p. 725).

⁵²⁷ Além do *decreto-legge* italiano, tem-se a *Grundgesetz* no sistema constitucional germânico que permite que o Chanceler declare o estado de necessidade legislativa (Lei Fundamental de Bonn, art. 81). Em França, há as *ordonnances*, com força de lei, que podem ser editadas em casos de necessidade e urgência ou em matéria de finanças públicas. Na Espanha, a Constituição de 1978, no art. 86, autoriza ao Executivo editar decretos com força de lei, ressalvadas algumas matérias. Além disso, em Portugal há a previsão do decreto-lei que, dependendo do caso, não precisará nem mesmo da ratificação do Parlamento (art. 201, da Constituição de 1976).

demandas da sociedade complexa, mas deve ser vista como exceção e não como uma regra no sistema que adota a separação dos poderes. Sendo a função de legislar uma prerrogativa precípua do Poder Legislativo, a possibilidade de edição de atos pelo chefe do Poder Executivo no exercício da função legislativa ou com força de lei deve ser encarada de forma restritiva.

As delegações legislativas se inserem nesse cenário e, ao transferirem à Administração Tributária poderes de construção da regra-matriz de incidência tributária e, conseqüentemente, de atenuar ou majorar a carga tributária imposta aos contribuintes, não devem, a princípio, ser admitidas. A discricionariedade delegada ao Executivo para, nos parâmetros contidos em lei, alterar o *quantum* do tributo (a maior ou a menor) ofende o princípio especificidade conceitual característico do Direito Tributário, ao retirar da lei em sentido estrito a função de definir os elementos essenciais da regra-matriz de incidência. Portanto, as leis que veiculam, sob a forma de autorização ao Poder Executivo, benefícios fiscais, são inconstitucionais,⁵²⁸ eis que inadmissível tal delegação legislativa nesse caso. É o legislador quem deve decidir, em um Estado Democrático,⁵²⁹ quais situações merecem exonerações fiscais.⁵³⁰

Na linha do que demonstrou Frederick Schauer,⁵³¹ as regras funcionam como ferramentas de alocação de poder, uma vez que elas determinam a competência e jurisdição dos tomadores de decisão. Além do modelo de regras ter vantagens em razão da eficiência, da confiança, da aversão ao erro dos julgadores e da estabilidade, é fundamental perceber que as regras são instrumentos que distribuem o poder decisório. O decisor/aplicador que decide baseado no modelo de regra é constrangido a não considerar certos fatos, razões e argumentos, o que evita que ele chegue a resultados equivocados. Nesse caso, há uma alocação política do poder, pois se escolherá quais agentes terão a legitimidade para decidir quais matérias, mesmo que suas decisões não sejam as melhores.⁵³² O Direito Tributário, levando em conta o argumento da aversão ao risco de erro dos aplicadores/julgadores, é um ramo em que há fortes

⁵²⁸ ADI 1.296 MC, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 14/06/1995, DJ 10/08/1995. No caso julgado, a lei declarada inconstitucional autorizava ao Poder Executivo conceder benefícios fiscais estaduais para em favor de uma refinaria de petróleo que se instalasse no Estado de Pernambuco.

⁵²⁹ Vale lembrar que o art. 25, inciso I, do ADCT da CRFB/88, ao dispor sobre a transição do regime ditatorial para o Estado Democrático de Direito então criado, extinguiu todas as delegações de competência legislativa ao Poder Executivo.

⁵³⁰ “A legalidade tributária, determinando que os tributos sejam estabelecidos por atos do Poder Legislativo, tem uma clara relação com o princípio democrático. Trata-se de fornecer legitimidade ao dever de pagar tributos, garantindo-se sua *autonomia* no sentido de que o povo tributa-se a si mesmo, visto que seus representantes eleitos (e não a Administração ou os Tribunais) são os responsáveis pela definição qualitativa e quantitativa dos encargos tributários. A tipicidade, exigindo que o estabelecimento dos tributos por parte do legislador contemple as características de *exaustividade, precisão e impossibilidade de delegação a atos infralegais*, se justifica fundamentalmente por questões de certeza e de segurança jurídica.” (FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 236-237).

⁵³¹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford/New York: Oxford University Press, 1991. Conferir especialmente o Capítulo 7.

⁵³² Em sua pesquisa de mestrado, orientada por Misabel Derzi, Guilherme Carvalho aprofundou e teceu precisas considerações sobre a doutrina de Schauer. Cf. CARVALHO, Guilherme Andrade. *Entre a Coerção e a Moralidade: Por que as pessoas recolhem tributos?* Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020, p. 71-126.

razões para se desconfiar dos decisores que, se errarem em suas decisões, produzirão sérios erros, exigindo tributos de quem não deveria arcar com eles, ou mesmo concedendo benesses a quem deveria sustentar, igualmente com outros, os cofres públicos.

Tendencialmente, com a governamentalização do poder de decisão em matéria tributária, as regras se flexibilizam e aumenta o seu caráter indeterminado, de forma a admitir mais erros dos aplicadores. O Direito Tributário não deveria admitir que a autoridade decisória se sinta completamente livre para perquirir padrões que ela mesma considera como os melhores, de forma particularista. É certo que a flexibilidade permite a rápida ação do Poder Executivo na busca de uma tributação mais justa e isonômica. Contudo, as autorizações legislativas acabaram servindo para recomposição do caixa do Tesouro em tempos de crise fiscal.⁵³³ Por isso, o Direito Tributário precisa de mais segurança e previsibilidade, pressupondo que o legislador, num PLT democrático, tenha sopesado todos os valores para decidir se o fato é tributável ou não.

Nessa trilha, comentando um PLT que tramitou no Município de São Paulo (PL nº 555/2015) e propugnando o veto do prefeito em razão de inconstitucionalidade, Tathiane Piscitelli criticou exatamente o fato de que a proposta, em alguns artigos, meramente autorizava que o Poder Executivo concedesse determinados incentivos fiscais.⁵³⁴ O referido projeto de lei havia sido apresentado pelo próprio chefe do Poder Executivo e acabou se tornando lei (Lei municipal nº 16.757, de 2017), sem os vetos nos dispositivos criticados pela autora.

7.2.4. As delegações técnicas e o princípio da estrita legalidade

Não obstante existirem julgados confirmando a “tipicidade” tributária⁵³⁵ e reconhecendo a necessidade de a lei manejar conceitos concretos e preciso na definição do fato

⁵³³ “Com dificuldades em recuperar a arrecadação, o governo decidiu aumentar tributos para [...] cumprir a meta fiscal de déficit primário de R\$ 139 bilhões. O [PIS] e a [Cofins] sobre a gasolina, o diesel e o etanol subirá para compensar as dificuldades fiscais, segundo nota conjunta, divulgada há pouco, dos ministérios da Fazenda e do Planejamento. [...] A medida entrará em vigor imediatamente por meio de decreto publicado em edição extraordinária do Diário Oficial da União.” (EBC, Agência Brasil. Publicado em 20/7/2017. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-07/governo-divulga-aumento-de-aliquota-do-pisconfins-sobre-combustiveis>>. Acesso 14 fev. 2020).

⁵³⁴ “Os artigos 20 e 21 do PL delegam ao Poder Executivo a competência para conceder tais benefícios tributários aos prestadores de serviços ou estabelecimentos comerciais instalados ou que vierem a se instalar naquelas localidades e que exerçam as atividades ali descritas. A inconstitucionalidade é flagrante. A concessão de qualquer isenção, subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão deve estar prevista em lei e não pode ser objeto de delegação. E isso se dá por dois motivos. Em primeiro lugar, a isenção se revela como uma opção ao não exercício do poder de tributar, que pode estar fundamentada em razões políticas, econômicas, arrecadatórias, etc. Porém, essa opção somente pode ser realizada por aquele que detém o poder de tributar. No caso da nossa Constituição, essa atribuição é exercida pelo Poder Legislativo. As hipóteses de alteração de alíquotas e redução da carga tributária pelo Poder Executivo são poucas e claramente delimitadas no texto constitucional – dentre elas não se inclui nenhum dos impostos municipais. Além dessa, há outra razão. As isenções tributárias configuram renúncia de receita e, nesse sentido são gastos (tributários) representativos da escolha política de um investimento indireto na área incentivada.” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Projeto de Lei paulistano nº 555/2015 merece veto de Doria. *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 08 nov. 2017).

⁵³⁵ Deve-se reconhecer que os Ministros não chegam a discorrer expressamente sobre a “tipicidade”. Mas a visão de uma estrita legalidade fica muito clara a partir do exame de certos julgados. Recentemente, no julgamento do ARE 957.650, em repercussão

gerador e dos elementos do tributo, a jurisprudência do STF admite a manipulação de alíquotas por ato normativo infralegal, desde que o Poder Legislativo tenha previamente fixado balizas mínimas e máximas, prevendo critérios idôneos com a finalidade de excluir o arbítrio da Administração Tributária. É dizer, em matéria de delegação legislativa, a Corte Maior tem flexibilizado o princípio da legalidade, admitindo que o Poder Executivo fixe a alíquota do tributo em questão, mas exige que o legislador tenha estabelecido previamente um desenho mínimo que evite o arbítrio.

Sergio André Rocha explica que a legalidade não deve ser interpretada de forma fundamentalista, no sentido de que a lei não pode se abrir para a concretização por parte da Administração, desde que a moldura da norma tributária esteja estabelecida no próprio ato emanado pelo Poder Legislativo. Distinguindo a deslegalização *lato sensu* (tributo criado pelo Poder Executivo) da delegação *stricto sensu* (edição de atos normativos pelo Poder Executivo com base em *standarts* pré-estabelecidos pelo legislador), o autor já admitia a possibilidade de a lei estabelecer que a alíquota de dado imposto será determinada em regulamento.⁵³⁶

Foi o que ocorreu no julgamento do RE nº 343.446/SC, oportunidade que o plenário do STF, à unanimidade, considerou constitucional a delegação realizada pela Lei nº 8.212/91⁵³⁷ (art. 22, inciso II c/c § 3º) para que decretos do Poder Executivo enquadrassem nas alíquotas da contribuição ao seguro de acidentes do trabalho – SAT – previstas em lei (1%, 2% ou 3%) as empresas, de acordo o risco de acidentes de suas atividades preponderantes (leve, médio ou grave). O Min. Relator Carlos Velloso considerou que não haveria uma “delegação pura” da lei para os decretos, mas sim a previsão de uma tarefa de aferição de dados e elementos concretos da realidade fática para possibilitar o devido enquadramento nos parâmetros fixados na lei.⁵³⁸ Não importou para o tribunal o fato de a lei tributária, por si mesma, não ter determinado qual atividade empresarial se submeteria a cada qual das três alíquotas, deixando a cargo do decreto regulamentador fazê-lo.

geral, o Pleno decidiu que “é inconstitucional o art. 1º da Lei 9.960/00, que instituiu a Taxa de Serviços Administrativos (TSA), por não definir de forma específica o fato gerador da exação” (Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 05/05/2016, DJe de 13/05/2016).

⁵³⁶ ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 249 e ss.

⁵³⁷ Note-se que a Lei nº 8.212, de 1991, que “dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências”, foi originada do PL nº 826, de 1991, de iniciativa do Poder Executivo.

⁵³⁸ “[...] O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. [...] (RE 343.446, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003).

A distinção entre a delegação pura (incondicionada) e a técnica⁵³⁹ (sujeita a parâmetros e padrões) foi crucial para o STF superar a alegada violação aos princípios da estrita legalidade tributária. O Ministro Velloso deixou claro que a delegação pura seria inconstitucional, por ofender o princípio da legalidade, mas uma delegação meramente técnica seria possível quando a aplicação da lei exigir a aferição de dados e elementos, desde que o legislador estabeleça a delegação e fixe parâmetros e padrões a serem observados pelo regulamento.

Comentando esse julgamento do STF, Ricardo Lobo Torres⁵⁴⁰ – um dos pioneiros na crítica do “dogma” do princípio da legalidade absoluta – observou que a ambivalência e insegurança da sociedade de risco impôs o redesenho do quadro de atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade, levando à criação de ingressos financeiros que devem ser analisados sob uma nova ótica, que rechaça a ideia de legalidade estrita, pois incidem sobre atividades extremamente complexas e cambiantes, que tornaram impossível o fechamento dos conceitos indeterminados em que se expressam os respectivos fatos geradores. Dessa forma, explica que há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo legislador que abrem ao Executivo o poder de complementar a regra da imposição fiscal.⁵⁴¹ Assim, no mencionado julgamento, o STF teria superado a reserva absoluta de lei e as posições formalistas, admitindo o caminho do regulamento delegado ou *intra legem* (diferente do regulamento *praeter legem*, este não admitido pela CRFB/88).

Apreciando o tema 540 da repercussão geral (“fixação de anuidade por conselhos de fiscalização profissional”), no julgamento do RE nº 704.292/PR,⁵⁴² o STF novamente considerou que haveria respeito ao princípio da legalidade quando uma lei disciplina os

⁵³⁹ “Da delegação pura, a técnica diferencia-se pelo fato de ser condicionada, sujeita à observância de critérios preestabelecidos pelo legislador. [...] [O] que a singulariza é o fato de a delegação se limitar à especificação dos parâmetros técnicos indicados no instrumento legislativo que a estabeleceu, com vistas a propiciar a execução dos ditames legais. A delegação técnica não é um cheque em branco. Não é transferência do poder discricionário de legislar. É a delegação do poder de especificar os parâmetros técnicos fixados em lei, que pela sua complexidade não poderiam ser integralmente estabelecidos pelo legislador, ao menos não sem prejuízo à boa técnica legislativa.” (VELLOSO, Andrei Pitten. “Delegações legislativas no Direito Tributário”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Editora Fórum, n. 49, Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=71907>>. Acesso em: 18 de abril de 2020).

⁵⁴⁰ Para Lobo Torres, a ideia da legalidade tem sofrido mudanças e esse movimento de flexibilização é encontrado na Alemanha, na Itália, na Argentina e no Uruguai. 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. (TORRES, Ricardo Lobo. “A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais”. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, nº 58, 2004, p. 193-219).

⁵⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. “O Caso da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT)”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 5-12. Ainda segundo Torres, na Alemanha a matéria vem sendo muito discutida e o Tribunal Federal já reconheceu a validade do “regulamento concretizador de normas”, que não se confundiria com o exercício de mera atividade discricionária, mas de interpretação administrativa. Nos Estados Unidos também existiria um amplo espaço para o exercício da atividade regulamentar da Administração e a Suprema Corte já deferiu ao regulamento do imposto de renda a competência para interpretar as ambiguidades da lei tributária, na ausência de uma intenção legislativa clara.

⁵⁴² RE 704.292, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, pub. DJe de 02/08/2017. Foi fixada a seguinte tese em repercussão geral: “é inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos”.

elementos essenciais e determinantes para o reconhecimento da obrigação tributária e deixa um espaço de complementação para o regulamento, mas foi evidenciado, mais uma vez, que a lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. Contudo, como os dispositivos impugnados deixaram ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação – não havia previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade –, a Corte considerou que seriam eles inconstitucionais, porquanto, nas palavras do relator, “fazem com que a deliberação política de obter o consentimento dos contribuintes deixe de ser do Parlamento e passe para um nível eminentemente administrativo”. Isto é, mesmo considerando a linha teórica que admite certa mitigação do princípio da legalidade em matéria de delegação legislativa, a regra é que tal postura do legislador é incompatível com a CRFB/88, a não ser que ele estabeleça o desenho mínimo, fixando balizas e parâmetros razoáveis, que evite o arbítrio fiscal.

Mais recentemente, a Corte Maior parece ter flexibilizado ainda mais a possibilidade de delegação, gerando grande inconformismo doutrinário.⁵⁴³ Ao julgar a ADI nº 5.277 e o RE nº 1.043.313, com repercussão geral (tema nº 939, j. em 10/12/2020, não publicado), o STF admitiu a transferência, para o regulamento, da competência para reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins. Em seu parecer, o PGR havia opinado pela inconstitucionalidade da regra, com base no entendimento tradicional de que é inconstitucional, por violar a legalidade tributária, “a norma legal que, limitando-se a dispor sobre a alíquota máxima da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, autoriza o Poder Executivo Federal a reduzir e/ou restabelecer as alíquotas das referidas contribuições por regulamento infralegal”.

Não obstante, a Corte Constitucional definiu que é constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, “no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”. O Min. Rel. Dias Toffoli inovou a sua posição pois vislumbrou que, em determinadas espécies tributárias (taxas e contribuições especiais), em face da retributividade imediata, haveria a redução do grau de coatividade, admitindo mais flexibilização da legalidade. Ressalvou, por outro lado, que não há “ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência

⁵⁴³ SCAFF, Fernando Facury. A alarmante relativização da reserva legal tributária pelo STF. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. pub. 14 dez. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-dez-14/alarmante-relativizacao-reserva-legal-tributaria-stf>>. Acesso em 16 dez. 2020.

tributária” e que a possibilidade de haver a flexibilização do princípio deve ser interpretada com temperamento, “caso contrário, haverá sério risco de sua banalização”. Do exame do julgado, acredita-se que ainda persiste a inviabilidade da delegação em matéria de impostos.

Por derradeiro, cabe mencionar que a maioria das delegações decorrentes de estratégias parlamentares não apresentam qualquer baliza, sendo cabal sua inconstitucionalidade. São, em sua quase totalidade, delegações “puras”, sem o objetivo de inovar a ordem jurídica, mas tão somente de deixar ao alvedrio do Poder Executivo a implementação de eventuais benefícios fiscais e capitalizar eleitoralmente com a iniciativa. Nesses casos, a delegação legislativa é inconstitucional, pela violação da legalidade e da separação de poderes.⁵⁴⁴ Quanto às delegações puras idealizadas pelo Poder Executivo, geralmente no intuito de ter mais controle da concessão de benefícios fiscais, muito comum em matéria de impostos, mesmo que haja pré-fixação de um teto (previsões legais do tipo “fica o Poder Executivo autorizado a reduzir em determinado percentual o valor do tributo”),⁵⁴⁵ são, da mesma forma, inconstitucionais e ilegais.⁵⁴⁶

7.3. O art. 150 § 6º da CRFB/88: a especificidade da lei tributária benéfica

A CRFB/88 dispõe, em seu art. 150, § 6º, que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”. Os institutos tributários mencionados no dispositivo devem ser interpretados de forma ampla, de modo a

⁵⁴⁴ A ADI nº 2.688 (Rel. Min. Joaquim Barbosa) foi ajuizada pelo Governador do Paraná em face de dispositivo que autorizava o Poder Executivo a conceder auxílio transporte aos integrantes das polícias, consistente na isenção da incidência do ICMS na aquisição de um veículo popular para cada policial. Na defesa da regra, a Assembleia alegou que a “referida norma tem caráter meramente autorizativo, sendo que sua eficácia está jungida, essencialmente, ao ensejo e concordância oportunas do Chefe do Poder Executivo Estadual”. O Plenário do STF rechaçou o argumento. (julgado em 01/06/2011, DJe de 25/08/2011).

⁵⁴⁵ “[A] Lei paulista 17.293/20, no artigo 22, §1º, sem amparo na Constituição Federal, e muito menos na Constituição Estadual, criou uma espécie de alíquota-teto para o ICMS em 18%, travestindo-o em um imposto tal qual IPI [...]. Veja-se o texto: ‘Artigo 22 – Fica o Poder Executivo autorizado a: II – Reduzir os benefícios fiscais e financeiros-fiscais relacionados ao [...] ICMS, na forma do Convênio nº 42, de 3 de maio de 2016 [...]’. [...] Ou seja, em razão dessa norma, o governador passou a ter tinta na caneta para aumentar e reduzir as alíquotas do ICMS até o teto de 18%, sem necessidade de ato específico do Poder Legislativo para aumentá-lo. Pode? Não, não pode. Esta norma infringe o princípio da reserva legal tributária ao criar essa alíquota-teto, espécie de escala móvel tributária para o ICMS paulista, ao arremedo de qualquer norma constitucional.” (SCAFF, Fernando Facury. Legalidade x reserva legal. ICMS não é IPI, exceto em São Paulo. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. pub. 16 nov. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-16/justica-tributaria-legalidade-reserva-legal-icms-nao-ipi-exceto-sao-paulo>>. Acesso em 16 dez. 2020).

⁵⁴⁶ Na ADI nº 3.675 (Rel. Min. Marco Aurélio), o STF julgou inconstitucional o seguinte dispositivo da Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 4.181, de 2003 (originada do PL nº 787-A/2003, de autoria do Poder Executivo): “Art. 12 [...] § 5º - Fica o Poder Executivo autorizado a implantar mecanismo tributário para promover a revitalização do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro [...], através de redução temporária da alíquota prevista no § 4º, em até 80% (oitenta por cento).” (Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe 28/06/2011).

abarcam todo e qualquer incentivo fiscal. Com efeito, o constituinte usou o termo “subsídio”,⁵⁴⁷ que, em matéria fiscal, tem um sentido amplo e se refere a qualquer forma de uso extrafiscal do tributo para induzir comportamentos do sujeito passivo tributário.

Em sua redação original, antes da EC nº 3, de 1993, o dispositivo tinha a seguinte redação: “qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal”. Com a nova redação, dissipou-se dúvidas quanto às modalidades dos benefícios fiscais abrangidos pela necessidade prevista em lei específica – denotando a intenção do constituinte derivado de incluir todos os casos – além de se explicitar que, mesmo os benefícios de ICMS,⁵⁴⁸ que passam por um rito especial para possibilitar sua concessão, devem ser previstos em lei específica de cada ente tributante. Considerando a guerra fiscal instalada no país, percebe-se que houve uma clara intenção do constituinte derivado em outorgar uma maior dignidade PLT benéfico do mencionado imposto, em cumprimento ao princípio da transparência e publicidade.

A alteração constitucional se deu a partir da tramitação da PEC nº 48/1991, mas a nova redação do art. 150, § 6º não constava da proposta original, que previa outras alterações no Sistema Tributário Nacional. O novo dispositivo foi inserido durante a tramitação na Câmara dos Deputados, mais precisamente a partir do substitutivo apresentado pelo então líder do governo, que traduzia o pensamento do Poder Executivo. A justificação para a nova redação do art. 150, § 6º, foi obrigar que os benefícios fiscais fossem concedidos, única e exclusivamente, mediante lei específica, em quaisquer das esferas de governo. Segundo as razões apresentadas pelo Poder Executivo, estava sendo comum o tratamento destas questões em leis que dispõem sobre matérias diversas, fato que vinha contribuindo para reduzir a carga tributária líquida, uma vez que os benefícios fiscais nem sempre estavam sendo analisados de forma criteriosa do ponto de vista do interesse da sociedade. Esse contexto e as razões para a apresentação do novo dispositivo, atuam como argumentos genéticos⁵⁴⁹ e facilitam a sua interpretação atual. O

⁵⁴⁷ A expressão “qualquer subsídio” não tem conteúdo jurídico preciso, admitindo interpretação ampla, para abarcar “financiamentos a empreendimentos, oferta de distritos industriais, políticas diversas de auxílio a instalações de indústrias novas, incentivos creditícios e às exportações, dilação do termo *ad quem* para pagamento de tributos”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, 2016, p. 225). O STF já entendeu que hipóteses de extinção do crédito tributário, como a moratória e a transação, por não se tratarem de favores fiscais, não se subsumem à regra do art. 150, § 6º. (ADI 2.405 MC, rel. p/ o ac. Min. Sepúlveda Pertence, j. 6/11/2002, Tribunal Pleno, DJ de 17/2/2006).

⁵⁴⁸ O objetivo da referência ao art. 155, § 2º, XII, “g” é ressaltar que permanece indispensável para a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS a sua aprovação unânime (externada mediante convênio) pelos Estados e pelo Distrito Federal, reunidos no Confaz. Desse modo, justamente para evitar o fenômeno degenerativo da Federação que é a guerra fiscal, o procedimento para se estatuírem benefícios fiscais quanto ao ICMS é complexo, custoso e envolve duas autorizações legais: é a primeira delas dada pelo Conselho dos Estados, através de convênio; a segunda, por sua vez, as respectivas Assembleias Legislativas conferem-na, por meio de lei específica. A celebração de convênio, decerto, não supre a necessidade de edição de lei pelo ente federado; é mera condição para que esta seja debatida e aprovada, conforme preconiza, aliás, o STF. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 225).

⁵⁴⁹ Os argumentos genéticos, diferentemente dos argumentos históricos, não fazem menção a textos normativos, mas precisamente a “textos não-normativos (discussões parlamentares, projetos de lei, discursos legislativos, exposições de

substitutivo apresentado pelo Governo foi a base utilizada pelo relator da Comissão Especial, que acabou acatando outras propostas e sugestões, mas manteve a nova redação do art. 150, § 6º, como sugerido pela liderança de governo. Qual, então, o principal comando do art. 150, § 6º, da CRFB/88?

Antes mesmo da atual Constituição, o CTN, de 1966, já previa – detalhando o princípio da reserva legal – que somente lei poderia estabelecer a majoração de tributos ou sua redução (art. 97, inciso II) ou as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários (art. 97, inciso VI). A CRFB/88 não inovou, portanto, na exigência de lei em sentido formal para disciplinar exonerações tributárias e sim ao dispor que tal lei seja específica. É uma exigência peculiar para o devido PLT benéfico. Após a EC 3/93, o legislador constituinte foi incisivo nesse ponto: é necessário, para regular benefícios, a previsão em lei específica (o que já constava da redação original), considerando-se lei específica aquela que trate exclusivamente de tais matérias exonerativas tributárias. Logo, a ideia da especificidade da lei concessiva de benefícios é o aspecto mais importante da norma, porque limita a apresentação de desonerações tributárias de forma obscura e velada, no interior de proposições legislativas que tratam de outros temas, como, verdade seja dita, ainda ocorre em nosso país.⁵⁵⁰ Na prática, a regra ainda não tem sido cumprida com o rigor que merece,⁵⁵¹ em prejuízo do devido PLT.

A doutrina denomina a regra como “princípio da especialidade dos incentivos fiscais”, que, a exemplo do princípio da “exclusividade” ou “pureza” orçamentária,⁵⁵² existe em função de abusos consistentes na inserção de normas outorgando incentivos fiscais, no bojo de projetos de lei estranhos à matéria tributária, o que acaba dificultando sua identificação e controle pelo chefe do Poder Executivo por ocasião de sua sanção. Roque Carrazza prefere o uso do nome “princípio da especificidade das leis tributárias” e vislumbra – mais do que a facilitação do controle do Executivo – a importância de se evitar que “emendas capciosas induzam

motivos)”, e visa, a partir deles, indicar a “vontade do legislador [...]” (ÁVILA, Humberto. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. *Revista Diálogo Jurídico*, v. 1, n. 5, p. 1-33, ago. 2001).

⁵⁵⁰ Foi proposta pelo Governador de Santa Catarina a ADI nº 5.882, contra dispositivo que permitiu que contribuintes de ICMS, titulares de créditos decorrentes de debêntures fundadas em lei estadual, efetuem compensação do valor representado pelo respectivo título com débitos tributários próprios de ICMS. A lei estadual decorreu da conversão da MP 212/2017, e, durante o processo legislativo, uma emenda parlamentar inseriu no texto o dispositivo estranho à redação original, outorgando benefício de ICMS, que acabou sendo vetado, mas, posteriormente, derrubado. Mencionada ADI encontra-se sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

⁵⁵¹ “A finalidade da regra do art. 150, § 6º, seria, portanto, semelhante à do art. 165, § 8º, da Constituição, que veda as chamadas ‘caudas orçamentárias’. Uma e outra regra destinam-se a regular a técnica legislativa e a garantir transparência fiscal [...]. Na prática, a regra do art. 150, § 6º, da Constituição de 1988 não costuma ser rigorosamente cumprida. Apesar da clareza do dispositivo citado, o preceito é frequentemente desrespeitado no âmbito do processo legislativo federal [...]” (CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 223-224).

⁵⁵² “Referido princípio resultou de Emenda Constitucional de 1926, que acrescentou o § 1º ao art. 34 da Constituição de 1891, a fim de evitar as chamadas caudas orçamentárias, ou orçamentos rabilongos, decorrentes de introdução de matérias estranhas ao respectivo projeto de lei, por meio de emendas de toda sorte, apresentadas por Deputados e Senadores.” (HARADA, Kiyoshi. *op. cit.* p. 86).

parlamentares menos avisados a aprovar, sem que o percebam, favores fiscais que nada têm a ver com o assunto central do ato normativo que estiver em votação”.⁵⁵³ Além de oportunizar um melhor controle e debate na produção da lei exoneradora, sendo específica, ela também traz transparência e segurança jurídica, porquanto livra o aplicador da lei da tarefa de manusear infindáveis normas espalhadas na legislação ordinária. É dizer, se a lei de fato for específica, a sua ementa indicará, em destaque, o incentivo fiscal ou tributário objeto de concessão, facilitando a sistematização e identificação pelo povo, destinatário das normas.

A função do art. 150, § 6º, da CRFB/88, portanto, vai muito além do que a mera exigência de lei em sentido formal prevendo isenções ou outros benefícios fiscais. Historicamente, havia um vício do Parlamento⁵⁵⁴ de, no bojo do processo legislativo, se introduzir, em qualquer lei, não importando seu objeto, algum dispositivo concedendo benefícios fiscais, justamente para servir como instrumento de barganha no processo de negociação. Assim, com essa norma, nas palavras de Misabel Derzi, “evitam-se as improvisações e os oportunismos por meio dos quais, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovadas pelo silêncio ou desconhecimento da maioria”.⁵⁵⁵

O texto constitucional é muito claro, não se admitindo que a lei trate de nenhuma outra matéria, apenas a tributária. Embora, em uma leitura literal⁵⁵⁶ da norma possa se concluir que a proposição legislativa deva tratar exclusivamente de benefícios fiscais, a melhor interpretação⁵⁵⁷ é a de que não há nenhuma ofensa à CRFB/88 se o projeto versar sobre outras alterações tributárias, como aumento de tributos ou criação de sanções tributárias.⁵⁵⁸ Se a proposição de lei tratar exclusivamente de matéria tributária – e não apenas o tema de desonerações –, fica resguardado o princípio da transparência na concessão dos incentivos e

⁵⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2006, p. 863.

⁵⁵⁴ Esse hábito foi reconhecido no voto do Ministro Nelson Jobim, do STF, que havia sido deputado federal constituinte, na ADI nº 155/SC (DJ de 08/09/1998, Tribunal Pleno). Afirmou o ministro: “Esse dispositivo explicou-se no processo legislativo considerando o hábito, dentro do Parlamento, de se introduzir em qualquer tipo de lei um artigo específico concedendo anistia ou remissão, que servia inclusive no processo de negociação legislativa como instrumento de coação ou de barganha para esse efeito. A Constituição de 88 visou coibir tal mecanismo com essa redação. A experiência de 88 a 93 não foi suficiente para reduzir essa possibilidade. Daí adveio a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que ampliou substancialmente o texto [...]”.

⁵⁵⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 1997, p. 101.

⁵⁵⁶ Reconhece-se, com base em Alves e Bustamante, a dificuldade de se entender o próprio sentido da noção de “significado literal”, ponto em que há grandes disputas entre juristas e linguistas. (ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. “A interpretação literal no direito tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN”. In: ÁVILA, Humberto. *Questões fundamentais de direito tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012, *passim*).

⁵⁵⁷ Hernández Marín observa que é possível distinguir dois momentos do sentido dos enunciados jurídicos: num primeiro momento, tem-se o enunciado em si mesmo, e à margem de qualquer contexto – é o chamado sentido literal; e, num segundo momento, tem-se o enunciado em si mesmo, mas também em face do conjunto de circunstâncias que o rodeiam – é o sentido total. A interpretação jurídica seria, com isso, o processo de determinação do “sentido total”, reputando-se ao “sentido literal” o papel de simples “ponto de partida” da interpretação, e não como interpretação em si (HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. *Interpretación, subsunción y aplicación del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 35 ss).

⁵⁵⁸ É a lição de Misabel Derzi. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Crédito tributário e lançamento”. In: LEITE, Geilson Salomão. (Coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 99-100.

ficará plenamente viabilizado o controle, seja do próprio Parlamento, seja do Poder Executivo, das exonerações eventualmente aprovadas. Aliás, conforme será demonstrado, para que um projeto institua benefícios fiscais ele deverá, necessariamente, compensar a renúncia de receita, com a majoração de tributos sobre outra situação, de modo que, um projeto que trate exclusivamente de matéria de benefícios – como consta da literalidade do artigo constitucional – carece dos pressupostos para sua própria aprovação.

Marciano de Godoi também percebeu que a literalidade do dispositivo indica a necessidade de a desoneração tributária ser veiculada por lei específica, que regule, com exclusividade, o tema da desoneração ou do tributo abrangido por ela, mas advertiu que a jurisprudência do STF flexibilizou consideravelmente essa exigência, desviando da literalidade do texto constitucional e admitindo que o tema da desoneração tributária se ache inter-relacionado ao objetivo da lei para que se considere atendido o requisito da especificidade.⁵⁵⁹ Em face da importância da visão do STF e a sua repercussão no trâmite do PLT benéfico, é imperioso analisar essa questão com mais profundidade.

7.3.1. A visão do STF e a flexibilização da especificidade da lei tributária benéfica

No julgamento da ADI nº 1.376/MC (Tribunal Pleno, DJ de 31/8/2001), o Min. Relator Ilmar Galvão salientou que “aquilo que o § 6º do art. 150 da CF veda é a oportunista introdução de norma de isenção fiscal no contexto de lei que cuide de matéria de natureza diversa”. Analisando o tema à luz da redação do dispositivo após a EC 3/93, o Ministro chegou a dar até um exemplo de seu raciocínio, aduzindo que a regra constitucional não impede, por exemplo, um programa de financiamento agropecuário ou de incremento à construção de casas populares, contemple a atividade com determinado incentivo fiscal.⁵⁶⁰ Esse entendimento foi reproduzido pelo Min. Relator Eros Grau, no julgamento da ADI nº 2.522 (Tribunal Pleno, DJ de 18/8/2006), ao considerar que a “isenção tributária concedida aos advogados no bojo do ‘estatuto da advocacia’ [art. 47] não é oportunista, desvinculada da matéria regulada pela lei”. O mesmo ministro reiterou seu entendimento ao considerar, no julgamento da ADI nº 3.260 (Tribunal Pleno, DJ de 28/6/2007), que a previsão de isenção do pagamento de custas judiciais, modalidade de taxa, aos membros do Ministério Público, que consta da lei orgânica, não ofende o § 6º do art. 150.

⁵⁵⁹ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 240.

⁵⁶⁰ Segundo o Ministro Ilmar Galvão, “o benefício fiscal, aí, acha-se inter-relacionado ao objetivo da lei, encontrando-se, portanto, atendido o requisito da especificidade. O que, a todas as luzes, teve por escopo a emenda constitucional em tela foi coibir o velho hábito que induzia o nosso legislador a enxertar benefícios tributários casuísticos no texto de leis, notadamente as orçamentárias, no curso do respectivo processo de elaboração, fenômeno que, no presente caso, não se verifica”.

Na ADI nº 4.033 (Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe de 7/2/2011) ajuizada contra o art. 13, § 3º, da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional do pagamento das demais contribuições federais, foi rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção, considerando a Corte que haveria pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação e que teria ficado comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. Segundo o relator, o objetivo da norma seria impedir que a apreciação legislativa de matéria de grande importância às finanças públicas, como a exoneração tributária, reste prejudicada ou ofuscada pelo artifício de sua inclusão em projeto de lei que verse, preponderantemente, sobre outras matérias de menor importância ou mesmo triviais. O mecanismo, nas palavras do ministro, “protege o exercício da Função Legislativa, ao evitar que a concessão do benefício fiscal ou da isenção fique camuflado e passe despercebido durante a apreciação dos órgãos legislativos”.

Constata-se, destarte, que o STF flexibilizou a necessidade de lei específica e se preocupa em analisar se há pertinência temática entre a desoneração e o tema geral da lei, fazendo um juízo se a tramitação do assunto global da lei foi suficiente para escamotear ou ocultar a aprovação da disposição exonerativa. Esse entendimento acaba por retirar a força normativa do art. 150, § 6º, da CRFB/88 e não afasta por completo a possibilidade das malfadadas caudas legislativas, infelizmente uma prática comum nos PLTs. Um comportamento estratégico de um parlamentar ou do próprio Governo pode lograr inserir em estatutos regulando matérias diversas, exonerações tributárias de grupos de seu interesse, dificultando a deliberação e a fiscalização, e traduzindo, novamente, em incentivos arbitrários, oportunistas, enfim, que deturpam o sistema tributário e tornando-o injusto.

O simples fato de ter havido algum debate parlamentar, durante o trâmite de uma proposição legislativa versando sobre um tema global, sobre a matéria da exoneração – como parece ter convencido o Min. Rel. Joaquim Barbosa, na ADI nº 4.033 – não significa que fica salvaguardada a preocupação do constituinte, pois, como se viu, a lógica da lei específica não é de apenas garantir o debate parlamentar, mas também a transparência do benefício outorgado e o controle do próprio Poder Executivo. Ao mitigar a tal ponto a regra do art. 150, § 6º, a interpretação levada a cabo pelo STF se “descola” do texto constitucional, abrindo margem a uma discricionariedade judicial.⁵⁶¹ Certo é que a condenável prática de inserção de normas

⁵⁶¹ Essa é uma preocupação externada por Cattoni, Streck e Lima, sob o ponto de vista democrático. Cf. CATTONI, Marcelo; STRECK, Lenio; LIMA, Martonio. “Diz o ministro: nego, porque conceder é obedecer à literalidade da Constituição!” *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mar-12/opiniao-hc-negado-nao-obedecer-literalidade-cf>. Acesso em: 13/7/2020.

desoneradoras continua existindo e, seguindo o racional do STF, é o Judiciário que vai ter que examinar se o conteúdo da lei e a forma que tramitou a proposta desonerativa estão inter-relacionados a ponto de admitir sua constitucionalidade, sob esse viés formal.

Ainda assim, pode ser que a posição do STF sobre o tema ainda não esteja totalmente definida, sendo fundamental que, oportunamente, se julgue com a profundidade e cuidado que a discussão merece, prestigiando a separação dos poderes e o devido PLT, de modo a evitar a deletéria prática legislativa de implante de penduricalhos e caudas legislativas com vantagens fiscais em leis e medidas provisórias com os mais diversos temas, que prejudicam o sistema tributário justo, contaminando-o com privilégios deturpados por aqueles que estão mais próximos do poder.

Uma oportunidade em que a Corte Maior poderá reanalisar o pressuposto da especificidade do art. 150, § 6º, dando-lhe, quem sabe, mais efetividade, será no julgamento da ADI nº 4.646,⁵⁶² ajuizada contra a Lei nº 12.431, de 2011. Mencionada lei, resultado da conversão da MP nº 517, de 2010, tratou de diversas medidas de exoneração tributária, ao passo que estabeleceu ainda regras sobre diversos temas, muitos deles que não versam sobre a matéria tributária, como compensação de precatórios, desafetação de reserva ambiental, medidas para estimular o financiamento privado de longo prazo, redução de alíquota de IPI para bens de informática e automação, alteração da legislação do FIES, etc. A lei impugnada violaria o art. 150, § 6º, porque (i) não tratou exclusivamente de benefícios fiscais concedidos; (ii) não tratou exclusivamente do tributo sobre o qual incide o benefício; e (iii) nem mesmo versou, com exclusividade, sobre a matéria tributária.

Se há um mínimo de normatividade na regra da exigência da lei específica, o STF não deveria admitir a constitucionalidade dessas alterações legais. O princípio da especificidade da lei tributária é um instrumento a serviço da sistematicidade orgânica da disciplina normativa e serve para impedir um tratamento de uma matéria em um contexto no qual ela absolutamente não terá nenhum significado. Há um claro uso inadequado da técnica legislativa preconizada pelo constituinte, dando margem à ocultação de privilégios. Não cabe ao intérprete perquirir se, no conjunto de normas aprovadas pelo Parlamento e no bojo da tramitação das inúmeras matérias, os congressistas lograram identificar e deliberar sobre determinado benefício, de

⁵⁶² Segundo o partido autor, “a exigência de exclusividade de que trata o § 6º justifica-se como instrumento a serviço da boa técnica legislativa, da sistematicidade e de transparência da tributação. Trata-se de assegurar certa coerência interna e organização à lei que concede qualquer espécie de exoneração fiscal.” Em outro trecho, manifesta seu inconformismo: “O mesmo diploma normativo que institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares – Renuclear trata também do FIES [...] Por maior que seja o esforço hermenêutico empreendido, não há como divisar qualquer semelhança temática entre a norma citada e a concessão de incentivos fiscais para o desenvolvimento de usinas nucleares.”

modo que estas regras deixariam de ser oportunistas e, portanto, inconstitucionais.⁵⁶³ Como se viu, o objetivo da imposição de lei específica não é apenas garantir o debate parlamentar, mas tornar o processo legislativo transparente, controlável, mais democrático.

Cabe concluir, portanto, que com a nova redação do art. 150, § 6º, da CRFB/88 ficou consagrada: (a) a exclusividade da lei tributária para conceder quaisquer exonerações, subsídios e outros benefícios, redutores, extintivos ou excludentes do crédito tributário, com o que se evitam as improvisações e os oportunismos por meio dos quais, sub-repticiamente, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovadas pelo silêncio ou desconhecimento da maioria e (b) especificidade da lei tributária, vedando-se fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais ao Poder Executivo.⁵⁶⁴

Reforça-se o entendimento exposto anteriormente de que é inviável ao legislador prever leis meramente delegantes ou autorizativas para que o Poder Executivo crie determinada redução de tributos, tema que seria dispensável de tratamento constitucional, não fosse a prática iterativa de administrações irresponsáveis fiscalmente. A matéria tributária benéfica, assim como a majoração e criação de tributos, está submetida a expressa reserva legal, exigindo lei formal para a sua disciplina. Por isso o art. 150, § 6º da CRFB/88, confirma que as leis que veiculam, sob a forma de autorização ao Poder Executivo, reduções e benefícios tributários, são inconstitucionais, eis que inadmissível tal delegação legislativa nesse caso.⁵⁶⁵ Utilizando novamente as palavras de Misabel Derzi, ao menos no que toca à matéria tributária, “apenas o legislador pode avaliar os superiores interesses da coletividade que venham a legitimar a isenção ou a sua revogação”.⁵⁶⁶

7.3.2. A concessão de benefícios tributários diretamente pelo constituinte decorrente

Quando o art. 150, § 6º, da CRFB/88 determina que as desonerações tributárias somente serão concedidas por lei específica, federal, estadual ou municipal, ele se referiu ao

⁵⁶³ É esta a linha do parecer do PGR na ADI nº 4.646: “as medidas de exoneração tributária não foram incluídas *a posteriori* no projeto de lei de conversão que deu origem à Lei 12.431/2011, mas já constituíam uma das iniciativas principais adotadas pela redação original da MP 517/2010, estando expressamente previstas na ementa da proposição, na sua exposição de motivos, e nos comandos dos arts. 1º a 5º, e 10 e 19. Assim, não houve prejuízo ao debate e à apreciação legislativa da matéria, que pudesse eventualmente caracterizar ofensa ao art. 150, § 6º, da CR”.

⁵⁶⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2010, p. 148. Para a autora, “a lei não pode mais autorizar a autoridade administrativa a conceder remissão de forma indeterminada e discricionária, como dispõe o art. 172 do Código Tributário Nacional, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance.”

⁵⁶⁵ “A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da CF tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República). A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita “na forma prevista em regulamento” (art. 25 da Lei 6.489/2002), configura delegação ao chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo. (ADI 3.462, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15/9/2010, p. DJE de 15/2/2011).

⁵⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 147.

processo legislativo ordinário, e não ao constituinte, uma vez que pressupõe a participação dos Poderes Legislativo e Executivo na edição de tais regras. Evita-se mais um tipo de comportamento estratégico e oportunista dos parlamentares: sabendo que boa parte das normas concessivas de incentivos pelo Parlamento, submetidos à sanção do Poder Executivo, podem ser vetados, tal não ocorre se a proposta alterar diretamente o texto da Constituição Estadual ou Lei Orgânica, eis que prescinde da participação do Executivo. O Poder Constituinte derivado e/ou decorrente – que é o mesmo legislador ordinário – acaba por usurpar uma competência que não era sua e, alterando o procedimento previsto pela CRFB/88, em verdadeira fraude à Constituição, retira a participação do Poder Executivo – exercida pelos institutos da sanção ou veto.

A fraude era mais evidente – é bom que se diga – no regime constitucional anterior, em que o parlamentar não tinha a prerrogativa de deflagrar o processo legislativo em matéria tributária – e, por isso mesmo, a prática foi rechaçada pelo STF.⁵⁶⁷ No julgamento da Representação nº 749/RS (Rel. Min. Adalício Nogueira, Tribunal Pleno, DJ de 27/6/1969), que impugnava dispositivos da Constituição do Estado do RS, a Corte considerou inconstitucional do art. 226, das disposições transitórias, que concedeu anistia fiscal – pela relevação de multa, juros moratórios e correção monetária – aos devedores fiscais que, em 60 dias, requeressem o parcelamento do pagamento da dívida. O relator acatou o argumento da PGR e considerou que a matéria seria “típica de lei ordinária, editada com a indispensável sanção do Executivo, atenta às conveniências da execução orçamentária”. E acrescentou que o dispositivo legal seria de iniciativa do Poder Executivo, por cuida-se de matéria financeira, conforme determinava o art. 60, inciso I, da Constituição de 1967. Ficou vencido, na oportunidade, o Ministro Aliomar Baleeiro, que julgou constitucional o artigo, manifestando seu inconformismo de que, seguindo o entendimento do relator, “tudo nesse País só poderia ser feito por iniciativa do Presidente da República”.

Outrossim, no regime constitucional vigente, a Corte Maior voltou a enfrentar a questão na ADI nº 155 (Rel. Min. Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, DJ 08/09/2000), no exame da constitucionalidade do art. 34 do ADCT da Constituição do Estado de SC de 1989, que concedeu anistia de ICMS lançado ou confessado, já com supedâneo no art. 150, § 6º, da CRFB/88. Baseado a doutrina de Carrazza,⁵⁶⁸ o relator considerou que, ao privar o Governador

⁵⁶⁷ São recorrentes os litígios envolvendo as matérias que ainda são iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo e que os parlamentares insistem em legislar mediante emendas constitucionais. Confira-se: “[...] À luz do princípio da simetria, é de iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo estadual as leis que disciplinem o regime jurídico dos militares (art. 61, § 1º, II, f, da CF/1988). Matéria restrita à iniciativa do Poder Executivo não pode ser regulada por emenda constitucional de origem parlamentar. [...]” (ADI 2.966, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/04/2005, DJ 06/05/2005).

⁵⁶⁸ “4. Entendemos que as Constituições estaduais [...] não podem criar, majorar ou reduzir tributos, nem conceder remissões, isenções ou anistias tributárias. Tais assuntos devem ser regulados por meio de lei ordinária [...]. Do contrário, não sendo as

da competência de exercer as faculdades de sanção ou veto do projeto aprovado pelo Legislativo, o dispositivo impugnado seria inconstitucional, contrariando, não só o art. 150, § 6º, da CRFB/88, mas o princípio da independência dos poderes.

Em que pese, posteriormente, no julgamento da ADI nº 2.031 (Min. Rel. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJ de 17/10/2003) o STF ter considerado, por maioria,⁵⁶⁹ que inexistiria ofensa à legalidade tributária se uma emenda constitucional institui ela própria os elementos da obrigação tributária ou repristina a legislação ordinária pretérita que previa tais aspectos, superando o argumento então utilizado de que o Poder Executivo deveria participar da instituição ou majoração de tributos, no caso da desoneração tributária – em que fica mais evidente a importância de se oportunizar o veto do chefe do Executivo – os demais tribunais têm mantido o entendimento de que seria a inconstitucional a previsão de benefícios diretamente pelas Constituições ou Leis Orgânicas.⁵⁷⁰

7.3.3. As emendas parlamentares com dispositivos exoneradores de tributos

Em face do reiterado desrespeito das normas de responsabilidade fiscal, da cultura de que o parlamentar é avaliado pelo número de leis produzidas e da visão deturpada de que o benefício fiscal é sempre melhor para incentivar atividades e pouco impacta o sistema tributário total, os deputados e vereadores brasileiros acabaram se tornando notórios “especialistas” em apresentação de projetos de lei outorgando isenções, reduções de bases de cálculo, entre outras benesses, para setores específicos, geralmente relacionados aos grupos de interesse, podendo então usufruir de prestígio e votos para as próximas eleições.

Sabendo que o ordenamento jurídico impõe regras para a criação legal dos benefícios e que, geralmente, as proposições de lei que simplesmente concedem benefícios a determinadas pessoas não cumprem tais pressupostos – que serão vistos adiante – e correm sério o risco de serem rechaçados no controle prévio de constitucionalidade pelas CCJs, um parlamentar pode adotar os seguintes caminhos, dependendo do real interesse de implementação da benesse: (i) caso seu interesse imediato seja a mera apresentação da ideia e de jogar luzes em um setor que sofre crises e merece um tratamento privilegiado, sem a necessidade de efetiva criação do incentivo, ele pode optar por um projeto de lei delegante ou autorizativo, como visto acima; (ii)

Cartas locais submetidas à sanção, promulgação e publicação do Chefe do Executivo (são promulgadas pelos constituintes das pessoas políticas que as elaboraram), ele se veria alijado [...] da tomada das decisões referentes à tributação.” (CARRAZA, Roque Antônio. *op. cit.*, p. 513-514).

⁵⁶⁹ Para o Ministro Ilmar Galvão, vencido no mérito e no julgamento da medida cautelar (DJ de 28/6/2002), usar a emenda constitucional para criar ou prorrogar tributo é um desvio do poder de elaborar lei. Aduziu que “quem cria, quem aumenta tributo, pelo texto constitucional, é a lei, não a emenda constitucional” e que “a lei é ato normativo que resulta da contribuição, da colaboração de dois Poderes. E emenda é de um poder só, absolutamente, não tem legitimidade para isso”.

⁵⁷⁰ TJSP. ADI nº 2114527-43.2014.8.26.0000, Relator Des. Márcio Bartoli; Órgão Especial; j. 12/11/2014; p. 13/11/2014.

todavia, o parlamentar pode querer realmente a implementação da benesse fiscal, é dizer, almeja efetivamente a criação de uma isenção a determinada atividade ou mesmo – o que é muito comum e legítimo – utilizar-se da extrafiscalidade como uma forma de ação afirmativa, em prol de pessoas com deficiência, portadores de moléstia grave, etc.

Para efetiva criação de uma isenção, é fundamental, por exemplo, que o parlamentar apresente uma medida compensatória, propondo, para fazer frente à renúncia fiscal gerada pela exoneração que deseja, o aumento ou a criação de outros tributos, tema que será melhor detalhado. Ocorre que a impopularidade gerada pela apresentação de majoração de tributos muitas vezes inibe que o parlamentar proponha as medidas compensatórias para a isenção da atividade que ele realmente pretenda que ocorra.

Uma forma eficiente e com uma chance maior de emplacar a pretensão da instituição da benesse pelo parlamentar é a apresentação de uma emenda em PLTs iniciados pelo Poder Executivo. Explica-se. O Poder Executivo, em qualquer esfera da federação, para fazer frente às demandas sociais crescentes da modernidade, sucessivamente, tem que encarar o peso da impopularidade e apresentar projetos criando ou majorando tributos. Esses projetos de lei chegam ao Parlamento com uma forte pressão e o Poder Executivo usa de todas suas estratégias para a sua aprovação, haja vista a notória importância para os Governos ter o caixa devidamente abastecido.

Para aquele parlamentar que tem a intenção de propor alguma isenção, por exemplo, para alguma mercadoria ou grupo específico, o momento é propício. Além de poder condicionar seu voto e seu apoio à proposição de interesse governamental, como ele está diante de um projeto que acarretará aumento de receita para o Erário, a emenda por ele apresentada, incluindo um artigo com tal previsão, tem muito mais chance de ser aprovada. Com efeito, o cálculo é simples: o aumento da receita gerada pelo PLT de autoria do chefe do Executivo é infinitamente maior do que a perda de receita decorrente de uma isenção de um grupo específico. Em momento algum, durante essa complexa rede de interesses, pensa-se no sistema tributário como um todo. Ainda que determinados privilégios odiosos decorram dessas estratégias e violem a ideia de justiça do sistema, tornando-o mais regressivo, a instituição de benefícios fiscais que decorrem de emendas parlamentares são mais comuns do que se imagina.

Nada melhor que um exemplo para clarificar a situação. Mediante o PL nº 2.883, de 2012, que tramitou na ALMG, um deputado estadual objetivava proibir a cobrança do ICMS nas contas de serviços públicos estaduais prestados a igrejas. Como se sabe, apesar da imunidade, as entidades religiosas pagavam, na qualidade de contribuintes de fato, os impostos de consumo incidentes nas contas de energia elétrica ou de água, uma vez ter prevalecido o

entendimento que a imunidade só se aplica a quem faz parte da relação tributária, ou seja, somente se aplica em relação ao contribuinte de direito e não ao contribuinte de fato.⁵⁷¹ Assim, o que pretendia o parlamentar era efetivamente implementar uma hipótese de isenção, mas não apresentou, na proposição de sua autoria, nenhuma medida compensatória para cumprimento da LRF. A proposta tramitou durante todo o ano de 2012 e não chegou a ser apreciada pela CCJ da Casa. Até que, em março do ano seguinte, em 2013, o Governador encaminhou um projeto de lei propondo a alteração da legislação tributária (PL nº 3.968, de 2013).⁵⁷²

Durante a discussão em Plenário no primeiro turno, entre as emendas apresentadas, a de nº 3, propôs alterar o art. 8º-A da Lei nº 6.763, de 1975, para isentar do ICMS o fornecimento de energia elétrica aos templos de qualquer culto. Um dos autores da emenda parlamentar era justamente o mesmo autor do PL nº 2.883, de 2012, acima referido, que estava parado na Casa. No parecer sobre as emendas apresentadas no primeiro turno, a FFO considerou que a ampliação do benefício desacompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro e de medida compensatória afrontaria a LRF. Apesar disso, a emenda foi aprovada pelo Plenário, passando a constar do vencido em primeiro turno. Após o tramite final da proposição, a Lei nº 20.824 foi publicada sem vetos, constando, em seu teor, a isenção de ICMS no fornecimento de energia elétrica consumida em imóvel onde se realizam as cerimônias religiosas.

Há casos em que a estratégia não funciona.⁵⁷³ Para que ele funcione, obviamente, é fundamental que o Parlamento dialogue antes, durante e depois do PLT com o Poder Executivo, pois, como é cediço, este geralmente detém um controle forte num sistema hiperpresidencialista, e o parlamentar somente evitará o veto à sua proposta, se usar suas ferramentas no tradicional jogo de forças. A questão jurídica que fica é: há limites para os parlamentares na apresentação de emendas com o objetivo de dispor sobre desonerações tributárias?

A primeira questão que deve ser pontuada é que, como visto, a partir da CRFB/88, a matéria tributária não é de iniciativa privativa do Poder Executivo. Ou seja, o parlamentar pode

⁵⁷¹ Cf. RE nº 608.872 RG, Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 02/12/2010, DJe 29/07/2011.

⁵⁷² Observe-se que constava do projeto alguns benefícios fiscais de diversos tributos. Conforme nota técnica apresentada pela SEF, a compensação de tais renúncias, que montava ao valor aproximado de R\$1.650.000,00 por ano, viria do aumento da arrecadação do ICMS devido por substituição tributária das bebidas alcoólicas em geral, em especial das cachaças, implementado pelo próprio projeto.

⁵⁷³ O prefeito do Município de São Paulo vetou uma emenda, apresentada por um vereador da bancada religiosa, que previa isenção de taxas administrativas diversas para igrejas do município. A emenda foi incluída no PL nº 555/2015, de autoria do chefe do Executivo, que tratava de incentivos fiscais para a zona sul; empréstimos de instituições financeiras de até R\$ 1,4 bilhão por parte da prefeitura; e a cobrança do ISSQN sobre as atividades de *streaming*, como *Netflix* e *Spotify*. Na justificativa ao veto, o prefeito argumentou que (i) o dispositivo não especificaria quais as taxas seriam alvo da isenção; (ii) desrespeitaria a lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO e a LOA, ao não especificar o impacto financeiro nas contas do município; (iii) violaria o princípio constitucional da isonomia, ao pedir tratamento privilegiado às igrejas; e (iv) não teria respaldo na Constituição, que prevê imunidade de impostos a igrejas, e não de qualquer tributo. A Lei nº 16.757 foi publicada no diário oficial do município, em 15 de novembro de 2017, com o veto ao artigo 28.

deflagrar o processo legislativo criando, majorando ou exonerando tributos. Essa questão é importante porque, fosse a matéria de iniciativa reservada, a Carta Maior impediria a apresentação de emendas parlamentares incrementando despesas, como ocorre com as medidas exoneradoras de tributos. Tal vedação é prevista no art. 63, I, segundo o que “não será admitido aumento da despesa prevista [...] nos projetos de iniciativa exclusiva do Presidente da República [...]”.⁵⁷⁴

Sobre o tema, vale consignar que o Plenário do STF, no julgamento da ADI nº 2.079 (Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 18/6/2004), assentou que padece de vício de inconstitucionalidade a norma que, resultante de emenda parlamentar em projeto de iniciativa reservada do chefe do Poder Executivo, implique aumento de despesa. Por força do princípio da simetria,⁵⁷⁵ a referida diretriz também deve ser observada pelas demais entidades federativas. D’outra margem, não sendo a matéria tributária de iniciativa reservada, prevalece a regra geral de apresentação de emendas parlamentares.

Se a matéria tributária fosse de iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo, outro limite se imporá ao parlamentar na apresentação de emendas, qual seja: a emenda deve guardar pertinência temática com o projeto original. O requisito da pertinência temática tem por escopo evitar um desvirtuamento da intenção original do autor da proposição, impedindo o Poder Legislativo de “exercer poder de iniciativa paralela” (ADI nº 1.333, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 29/10/2014). Segundo a Corte Maior, “modificações, supressões e acréscimos desprovidos de pertinência temática acabam por solapar, ainda que de forma indireta, a competência para deflagrar o procedimento de produção normativa, atingindo, por conseguinte, a própria autonomia constitucionalmente assegurada” (ADI nº 5.442 MC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/3/2016).

Reitere-se: tais limites servem apenas para proposições cuja iniciativa legislativa é exclusiva do Poder Executivo, não se incluindo, nesse rol, a matéria tributária. Dessa forma, sendo certo que o poder de emendar é corolário do poder de iniciativa,⁵⁷⁶ proposto um PLT pelo chefe do Poder Executivo, abre-se para o Poder Legislativo, por seus membros, a possibilidade

⁵⁷⁴ A exceção a tais hipóteses estão relacionadas à matéria orçamentária. Nesses casos, é possível que a emenda parlamentar acarrete aumento de despesas em projeto de lei de iniciativa exclusiva do chefe do Poder Executivo, desde que respeitadas as exigências previstas nos §§ 3º e 4º da Constituição da República.

⁵⁷⁵ Conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: 1) Estados, Distrito Federal e os municípios não podem criar novos casos de reserva de iniciativa (ADI 3.394, Rel. Min. Eros Grau, Plenário, DJe 15/8/2008); 2) por constituírem exceções, as hipóteses de reserva de iniciativa exigem previsão constitucional expressa, configuram um rol taxativo e não podem ser ampliadas por meio da interpretação (STF, Pleno, ADI-MC 724/RS, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 27/4/2001); e 3) as regras de iniciativa privativa previstas na Constituição Federal aplicam-se aos demais entes da federação, inclusive para criar ou revisar as respectivas constituições e leis orgânicas, não sendo amplas e irrestritas as autonomias estadual e municipal de auto-organização (ADI 1.353, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 20/3/2003).

⁵⁷⁶ O poder de emendar projetos de lei é visto pelo STF “como prerrogativa de ordem político-jurídica inerente ao exercício da atividade legislativa”, que “não constitui derivação do poder de iniciar o processo de formação das leis” (ADI 1.050-MC/SC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 23/4/2004; ADI 2.681 MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 11/9/2002).

de alterá-lo, podendo, em contrapartida, o Executivo exercer, mais adiante, seu poder de veto, total ou parcial, sobre o projeto de lei aprovado. Como foi dito, não é raro que, em PLTs iniciados pelo Executivo, ocorra a apresentação de emendas parlamentares.⁵⁷⁷ Isso se deve não por questões de restrições de iniciativa legislativa, mas porque é menos complexo, política e juridicamente, para o congressista do que apresentar a proposição legislativa que institua o favorecimento fiscal.

Outro aspecto há que ser destacado. Muitas vezes, é o relator da proposição de alguma das comissões temáticas ou no plenário da Casa legislativa que é o autor da maior parte das emendas oferecidas ao texto original. Tal ocorre em decorrência das próprias normas sistematizadoras do processo legislativo, que conferem ao relator o papel preponderante na apreciação das proposições. Afinal, a ele é conferida a competência para elaborar o relatório sobre a matéria, o que o torna, em tese, o maior conhecedor do assunto e mais apto a propor alterações em seu texto.

Nada impede, também, o diálogo entre o relator – ou, ressalte-se, qualquer outro congressista – e representantes de outros Poderes, entidades civis, particulares, sindicatos, ou quem quer que seja, com o intuito de ouvir sugestões de alterações a projetos que tramitam, assim como não há vedação para que o parlamentar apresente emendas no sentido das sugestões que a ele forem feitas. Aliás, espera-se que haja esse diálogo, uma vez que, em uma democracia, o parlamentar é representante não dos seus interesses pessoais, mas dos interesses da sociedade. Assim, pode ocorrer que parcela das emendas do relator decorram de propostas de outros parlamentares, incorporadas informalmente durante os procedimentos, ou até mesmo do Poder Executivo – haja vista a dinâmica dos trabalhos legislativos – o que em nada macula o processo legislativo. Evidentemente, o ideal é que tais incorporações sejam devidamente informadas nos pareceres exarados pelos relatores, prática, contudo, incomum nos PLTs brasileiros.

Saliente-se, enfim, que, assim como as proposições de lei prevendo desonerações tributárias, as emendas a projetos de lei, devem cumprir os pressupostos legais para viabilizar sua instituição. Tais requisitos serão examinados adiante.

⁵⁷⁷ Há julgados envolvendo esse tipo de litígio em diversos tribunais. Por todos, veja-se a seguinte ementa de acórdão do TJRS: “[...] Inexistência de vedação ao Poder Legislativo para dispor a respeito de matéria tributária. Redução possível da alíquota do imposto por emenda parlamentar modificativa. Precedentes da Corte e do STF. Não há inconstitucionalidade material em razão da alegada perda da arrecadação tributária no Município, que ante a ausência de estudo impacto orçamentário-financeiro deverá adequar seus gastos. Julgada improcedente, por maioria”. (ADI nº 70014288559, Tribunal Pleno, Relatora Des. Maria Berenice Dias, j. em 12/06/2006).

7.3.4. O contrabando legislativo como violação ao devido PLT

A malfadada prática de “contrabando” ou “rabilongo” legislativo – que também é referida, em outro jargão, como legislação “jabuti”⁵⁷⁸ ou leis “frankenstein” – viola o devido processo legislativo. O devido processo legal, garantia constitucional constante do art. 5º, inciso LIV, da CRFB/88, é um princípio procedimental⁵⁷⁹ e deve ser observado também no plano da elaboração normativa. Por isso, a introdução de dispositivos completamente alheios à proposição legislativa objeto de deliberação prejudicam ou muitas vezes impedem a análise dos temas, violando a paridade de armas e o direito à informação dos sujeitos processuais que militam no PLT. Ou seja, além de se potencializar problemas interpretativos de leis atoladas de “impurezas” inseridas no curso do processo legislativo, a estratégia parlamentar de utilizar projetos de lei exógenos à matéria legislada para aprovar temas de seu interesse acaba por transgredir a própria ideia de processo, um *iter* procedimental em contraditório. Ora, a atuação estratégica para “plantar” dispositivos em proposições alheias retira a transparência⁵⁸⁰ e a possibilidade de se debater a real necessidade das novas regras.⁵⁸¹

Apesar de historicamente o STF ter formado uma jurisprudência defensiva na análise de possíveis violações ao processo legislativo – escudando-se na cláusula *interna corporis* como limite ao seu poder de sindicar a autonomia do Parlamento – mais recentemente o Tribunal tem procurado acabar com prática arraigada de parlamentares de se aproveitarem, por exemplo, o trâmite mais rápido da análise de uma medida provisória,⁵⁸² além da vontade política governamental de que a proposta seja logo aprovada, para, mediante emendas, “plantar” dispositivos estranhos à matéria versada naquele instrumento legislativo.

⁵⁷⁸ A referência ao jabuti advém do ditado popular de que, “se encontrar um jabuti em cima de uma árvore, desconfie, porque alguém o colocou lá, já que eles não conseguem subir sozinhos.”

⁵⁷⁹ Segundo Humberto Ávila, o dispositivo constitucional do devido processo legal deve ser entendido no sentido de um princípio unicamente procedimental. A Constituição, para não deixar dúvidas com relação à existência de um direito à proteção de direitos, teria resolvido explicitar o direito a um processo adequado ou justo. Nesse sentido, a expressão composta de três partes fica plena de satisfação: deve haver um processo; ele deve ser justo; e deve ser compatível com o ordenamento jurídico, especialmente com os direitos fundamentais. (ÁVILA, Humberto. O que é “devido processo legal”? *Revista de processo*. Instituto Brasileiro de Direito Processual – IBDP. v. 33, n. 163, p. 50-59, São Paulo: Revista dos Tribunais, set., 2008).

⁵⁸⁰ José Afonso da Silva explica que os textos legais devem atender aos critérios de objetividade e clareza (SILVA, José Afonso da. *Processo constitucional de formação das leis*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 26). De fato, uma lei obscura não se coaduna com os ditames do Estado de Direito. Daí a fragilidade dos textos legais complexos e ininteligíveis que se proliferam no Direito Tributário pátrio.

⁵⁸¹ Note-se que o advento da possibilidade de veto parcial (e não somente veto total) é exatamente para “atender a uma necessidade universal, qual seja, fornecer ao Poder Executivo os meios necessários para expurgar dos textos legislativos as denominadas *riders* [...], que constituíam disposições que, sem conexão com a matéria principal tratada, eram enxertadas pelos parlamentares, forçando o Chefe do Executivo a aceitá-las, sancionando-as, sob pena de fulminar todo o projeto com o veto total.” (MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 633).

⁵⁸² Gilmar Mendes assim se manifestou quando do julgamento da ADI 5.127 sobre o mencionado costume: “E, por outro lado – também nós temos que olhar dentro da funcionalidade do Parlamento –, isso se tornou mais ou menos normal, não só por conta de vícios, mas também como uma forma de aceleração do próprio processo legislativo. Aproveita-se da medida provisória, que tem um prazo compulsório, para fazer esse tipo de enxerto. E fazem, aí, a ironia da ‘MP locomotiva’, ‘MP ônibus’, essa coisa toda que, no debate, isso se coloca.”

No julgamento da ADI nº 5.127/DF (Rel. para acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJ de 11/5/2016), a Corte Maior entendeu que (i) viola a Constituição da República, notadamente o princípio democrático e o devido processo legislativo (arts. 1º, *caput*, parágrafo único, 2º, *caput*, 5º, *caput*, e LIV, CRFB), a prática da inserção, mediante emenda parlamentar no processo legislativo de conversão de medida provisória em lei, de matérias de conteúdo temático estranho ao objeto originário da medida provisória; e, justamente por considerar que a prática estava cristalizada nos Parlamentos brasileiros, quase que como uma “norma consuetudinária”, (ii) em atenção ao princípio da segurança jurídica, manteve-se hígidas todas as leis de conversão fruto dessa prática promulgadas até a data do julgamento. Em outras palavras, a partir de então, segundo o STF, as emendas parlamentares apresentadas a projetos de lei de conversão de medidas provisórias somente serão admitidas se revelarem pertinência temática com o objeto da proposição apresentada pelo Poder Executivo. O Ministro Fachin deixou claro que, quando há assunto temático não previsto inicialmente na medida provisória sob conversão legislativa, o devido papel de regulação da vida comum é enfraquecido no que diz respeito à legitimação pelo procedimento democrático.

Posteriormente, nos autos no Mandado de Segurança nº 33.889/DF, impetrado por um senador da República, o Ministro Roberto Barroso chegou a conceder a liminar determinando a suspensão do PL de Conversão nº 17/2015, que deu origem à Lei nº 13.190 de 2015, referente à Medida Provisória nº 678/2015, em relação às matérias estranhas que lhe foram adicionadas quando da tramitação no Congresso Nacional. O *writ* acabou perdendo o objeto em razão da sanção parcial pela Presidente da República e pela manutenção dos vetos, o que retirou as emendas legislativas exorbitantes do texto final da lei.

Na verdade, o costume parlamentar de apresentar emendas na tramitação de medidas provisórias além de violar a ideia de devido processo legislativo,⁵⁸³ é um comportamento *contra legem*, porquanto vai de encontro com as previsões da Lei Complementar nº 95/1998 que, em cumprimento parágrafo único do art. 59 da CRFB/88, dispõe

⁵⁸³ Vide trecho do voto da Min. Rosa Weber na ADI 5.127: “O que tem sido chamado de contrabando legislativo [...] não denota, a meu juízo, mera inobservância de formalidade, e sim procedimento marcadamente antidemocrático, na medida em que, intencionalmente ou não, subtrai do debate público e do ambiente deliberativo próprios ao rito ordinário dos trabalhos legislativos a discussão sobre as normas que irão regular a vida em sociedade.” Com efeito, “[...] o devido processo legislativo é uma garantia, do parlamentar e do cidadão, inscrita na cláusula do *substantive due process of law* [...], envolvendo a correta e regular elaboração das leis. [...] [...] ‘O direito ao devido processo legislativo é um exemplo de direito fundamental de titularidade difusa, não um direito subjetivo de um ou outro parlamentar, ao menos no que se refere à regularidade do processo de produção das leis. Esse direito funciona simultaneamente como um direito de defesa e como um direito à organização e ao procedimento. Enquanto direito de defesa, o direito ao devido processo legislativo articula, em princípio, pretensões de abstenção e de anulação. As pretensões de abstenção dirigem-se ao órgãos legislativos e exigem que os mesmos se abstenham de exercer sua função em desconformidade com os parâmetros constitucionais e regimentais que a regulam. As pretensões de anulação, por sua vez, são comumente dirigidas ao Poder Judiciário, que delas conhece em sede de controle de constitucionalidade.’ (BARBOSA, Leonardo Augusto de Andrade. *Processo Legislativo e Democracia*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010).”.

sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Essa lei será mais bem detalhada em capítulo específico, mas cabe trazer essa discussão para esse momento, na medida em que se trata de um marco na tentativa de organizar o quadro caótico que reinava no processo legislativo brasileiro. Saber com clareza quais dispositivos legais efetivamente permaneciam em vigor sempre foi uma tarefa hercúlea, uma vez que as incongruências nos textos das leis, ocasionadas por falhas de técnica legislativa, especialmente quanto à revogação tácita e à alteração de dispositivos legais, eram muito comuns.

As disposições da mencionada lei complementar se aplicam às medidas provisórias – que ao longo do tempo foram veículos utilizados para enxertar benefícios fiscais na legislação federal – e estão em plena sintonia com a ideia de que a elaboração das leis deve ter um mínimo de racionalidade, não se podendo admitir a inclusão de artigos concedendo isenções, créditos presumidos ou outros benefícios fiscais, no bojo de projetos de lei que versem sobre outras matérias.⁵⁸⁴ O art. 7º, inciso II, da LC nº 95/1998, determina que “a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão”. Assim, a necessidade da pureza material das normas não é privativa da lei tributária concessiva de benefícios ou da lei orçamentária – casos em que há uma restrição constitucional expressa –, mas incorpora o ideal da norma no ordenamento jurídico como um todo, de modo que cada lei deve tratar o assunto que lhe é peculiar, sob pena de se perpetuar o caos legislativo.

A importância da especificidade da lei é reconhecida na Legística formal, ciência que se debruça sobre a técnica legislativa (como se verá adiante) e, se descumprida, deveria ensejar, sem pudor, na declaração de nulidade do ato legal. Por outro lado, ainda há muito a evoluir. Da mesma forma como ocorreu com o princípio da especificidade da lei tributária benéfica e da regra do art. 150, § 6º, da CRFB/88, os Tribunais flexibilizaram a regra do art. 7º, II, da LC 98/95,⁵⁸⁵ retirando sua força normativa,⁵⁸⁶ salvo algumas exceções,⁵⁸⁷ além de a Corte

⁵⁸⁴ Os parlamentares podem apresentar emendas ao projeto de conversão de MP em lei, na esteira do que dispõe o § 12 do art. 62 da CRFB/88, cingindo-se, contudo, à alteração do texto original, não para incluir matérias estranhas. Há uma PEC (nº 70/2011) que altera o procedimento de apreciação das MPs pelo Congresso Nacional e que pretende deixar expresso que a MP e o PL de conversão não conterão matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade.

⁵⁸⁵ “Não se vislumbra contrariedade ao artigo 7º da Lei Complementar 95/98. O escopo da norma citada é evitar a edição de normas legais que contenham em seu bojo previsões maliciosamente inseridas, sem serem notadas, ou seja, que não guardem relação com a matéria disciplinada. Não é o caso da Lei 10.833/2003, que tratou de matéria tributária federal. [...]”. (TRF da 5ª Região; Processo nº 00075376920104058100, Des. Federal Margarida Cantarelli, Quarta Turma, publicado em 03/12/2010).

⁵⁸⁶ “Suposta inobservância do disposto em seu art. 7º, II, na elaboração da Lei 11.482/07, por tratar ela de temas diversos – Mácula não tendo o condão de invalidar o diploma normativo – Situação expressamente prevista no art. 18 da mesma lei complementar, a estabelecer que ‘eventual inexistência formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento’ [...]” (TJSP, Processo nº 0171404-04.2009.8.26.0100, Rel. Ricardo Belli, 25ª Câmara de Direito Privado, p. 24/09/2011). No STF, a decisão monocrática do Ministro Relator Luiz Fux, proferida nos autos do MS 30.495-MC, publicado em 12/05/2011, demonstra claramente o desprestígio da regra da especificidade.

⁵⁸⁷ Vide as discussões nos autos do REsp nº 1.464.181/SP (Relator Ministro Luis Felipe Salomão, DJ de 19/10/2016), em que o Tribunal *a quo* entendeu que a Lei nº 10.931/04 teria afrontado a LC nº 95/98, ao dispor sobre mais de um assunto, não relacionados entre si, concluindo pela sua inaplicabilidade. Todavia, no STJ, o Min. Relator concluiu que a lei, não obstante a inexistência formal constante em seu art. 1º, é válida e deve ser aplicada para as questões que regula.

Maior ter se esquivado em algumas oportunidades de analisar a violação dessas regras, ao fundamento de que a questão envolveria o exame da legislação infraconstitucional.⁵⁸⁸

7.4. O art. 14 da LRF: os pressupostos legais para as propostas com renúncias de receitas

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como LRF, regulamenta os arts. 163 e 169 da CRFB/88 e “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”, introduzindo requisitos rígidos para a concessão de incentivos fiscais e tributários. Foram muitos os casos de isenções e anistias concedidos de forma deturpada, oportunista e desordenada, em prejuízo do equilíbrio das contas públicas ao longo da história. Os seus dispositivos principais se aplicam a todos os entes da Federação e aos seus respectivos Poderes.

Anteriormente à vigência da lei, a concessão de benefícios era feita de forma absolutamente assistemática, desordenada e sem qualquer parâmetro, sendo muito comum a sua vigência no próprio exercício em que introduzidos, de modo a concorrer para o desequilíbrio das contas públicas. O uso indiscriminado das renúncias fiscais, instituídas sobretudo para atender apelos eleitorais, comprometia o necessário planejamento para sua concessão, optando o legislador nacional por sua restrição. Com o novo regime instaurado a partir da LRF, a pretensão do legislador na instituição de benefícios tributários ficou limitada pelas previsões legais do art. 14.⁵⁸⁹

O *caput* do art. 14 somente está a regular a renúncia das receitas de natureza tributária, que se trata de uma subespécie de receita pública.⁵⁹⁰ A LRF não interfere, destarte, na concessão de benefícios relacionados às receitas não tributárias, como é o caso de multas administrativas ou ambientais ou ainda algum tipo de receita originária estatal, como aluguéis a que faz jus o

⁵⁸⁸ Cf. ARE nº 898.147/SP, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, p. 08/03/2016; e RE 835.518/SP, Relator Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, p. 13/11/2014.

⁵⁸⁹ “Art. 14 – A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º – A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º – Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º – O disposto neste artigo não se aplica: I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

⁵⁹⁰ É usual, nesse ponto, aparecer na literatura especializada a distinção entre os incentivos “financeiros” e os incentivos “fiscais”, colocando apenas o último, como sujeito às limitações da LRF, eis que, nesse caso, se abdica do ingresso de recursos de origem tributária. Cf. BORGES, José Souto Maior. “A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 63, São Paulo: Dialética, dez./2000, p. 91.

Erário. Pela leitura do art. 14 da LRF, constata-se que a concretização da renúncia de receita tributária dependerá do atendimento de pré-requisitos imperativos e alternativos.⁵⁹¹ O primeiro dos pressupostos – que é obrigatório e está no *caput* do artigo – é a estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Essa estimativa deve ser formalizada quando do encaminhamento da proposta de lei relativa à concessão e à ampliação da renúncia de receita ao Poder Legislativo. A outra previsão obrigatória também constante do *caput* é a compatibilização da medida com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Além dos pressupostos acima, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária deve ainda observar, das duas condições a seguir, pelo menos uma, a saber: (a) a demonstração, pelo proponente, de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da lei orçamentária, e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO.⁵⁹² Impõe-se que a renúncia tenha previsão na LOA, em atendimento ao princípio da universalidade, além do cumprimento dos objetivos previstos no Anexo de Metas Fiscais da LDO, mediante a demonstração de que estes não serão afetados pela renúncia; ou, alternativamente, (b) sejam apresentadas medidas de compensação, tais como elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Evidentemente, as medidas referidas são exemplificativas, podendo o proponente adotar outras que alcancem a mesma finalidade, como, até mesmo, a instituição de novos tributos. Note-se que, adotada a segunda hipótese, isto é, caso o ato de concessão do benefício decorra de medidas compensatórias, o benefício somente poderá entrar em vigor após a implementação delas. Com efeito, a lógica do § 2º do art. 14 é garantir que a compensação seja simultânea, ou até mesmo anterior à renúncia da receita, evitando o desequilíbrio das contas públicas com a queda na arrecadação.

Embora seja cristalino pela leitura do art. 14 da LRF que todos os pressupostos ali previstos sejam prévios à concessão de benefícios, não é incomum se deparar com previsões legais almejando postergar o cumprimento de algum pressuposto, de forma evidentemente ilegal.⁵⁹³ A necessidade de que as regras da LRF sejam cumpridas previamente à

⁵⁹¹ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Direito Financeiro Esquemático*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2012, p. 87-91.

⁵⁹² A LDO, ao orientar a elaboração da LOA, deve dispor sobre alterações da legislação tributária considerando os aumentos e reduções legais de tributos para possibilitar a correta estimação de receitas no orçamento anual.

⁵⁹³ Uma situação ilustra como foi engendrado o descumprimento da regra. A LC nº 162, de 2018, instituiu um programa de regularização para as empresas do Simples Nacional, estabelecendo opção de parcelamento, com abatimento nos juros e multas. O projeto originário (PLP nº 171/2015), de autoria parlamentar, não apresentou nenhum dos pressupostos do art. 14 da LRF. Durante a tramitação, a CFT exarou um parecer reconhecendo que a incompatibilidade e inadequação financeira e orçamentária. Todavia, a comissão considerou que o substitutivo apresentado pelo próprio relator superaria o problema, na medida em que atribuiu ao Executivo a responsabilidade de estimar o montante da renúncia e promover as devidas adequações orçamentárias. De forma totalmente atécnica, se tentou cumprir os requisitos da LRF, estimando, sem qualquer base sólida. Após a aprovação da proposição, o projeto foi objeto de veto integral, por contrariedade ao interesse público e inconstitucionalidade. Nas razões

implementação dos benefícios tributários já foi reconhecida pelo TCU em diversos acórdãos,⁵⁹⁴ em que foram expedidas recomendações ao Poder Executivo federal para adequações, considerando a competência fiscalizatória do órgão (art. 70 da CRFB/88). A Corte de Contas já registrou irregularidade no parecer prévio sobre as contas prestadas considerando que o cumprimento dos pressupostos legais deve ser prévio à implementação efetiva dos benefícios tributários, seja quando o Poder Executivo inicia o PLT ou sanciona o projeto de lei originário do Poder Legislativo, com vistas a concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita.⁵⁹⁵

Apesar de tais manifestações do TCU, a fiscalização quanto ao cumprimento da LRF ainda é muito tímida. Tem razão Tathiane Piscitelli quando observa que, a despeito das disposições claras da LRF, o cumprimento efetivo da norma é pouco controlado, considerando que, os Tribunais de Contas estaduais, na média, não cumprem com seu dever institucional de fiscalizar a observância dos comandos de responsabilidade fiscal e de efetivo cumprimento dos limites, prazos e sanções previstas na lei. A autora explica a aplicação rígida da LRF asseguraria a responsabilidade dos gastos, mas isso “dependeria não apenas da vontade do Executivo, mas, essencialmente, de uma fiscalização efetiva”.⁵⁹⁶

De fato, a despeito da notável evolução doutrinária do tema, ainda há dúvidas quanto à amplitude do que se deve considerar por renúncia fiscal. Correia Neto reconhece que a aplicação do conceito traz dificuldades práticas, sobretudo em relação a dois aspectos: (i) a definição de quais medidas tributárias, em concreto, poderiam ser enquadradas na categoria das renúncias fiscais e (ii) a maneira de quantificar o impacto orçamentário real dessas medidas no orçamento. Ele explica que, pela natureza do cálculo, o Poder Público se vê diante da necessidade de escolher entre métodos estáticos e simples – que não consideram precisamente as alterações de comportamento decorrentes da concessão/supressão dos incentivos – ou método dinâmico, mais complexo, que considera o efeito de incentivo que as escolhas de política fiscal geram nas decisões econômicas dos contribuintes.⁵⁹⁷

do veto, destacou-se, entre outros vícios, que a proposta descumpriria o art. 14 da LRF. Todavia, o veto foi rejeitado e a LC nº 162 acabou sendo promulgada.

⁵⁹⁴ Vide, por exemplo, o acórdão nº 747/2010, do Plenário, Rel. Augusto Nardes, referente ao processo nº 015.052/2009-7, sessão do dia 14/04/2010.

⁵⁹⁵ Cf. Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República do exercício de 2016, item 3.2.2, p. 22, Rel. Min. Bruno Dantas, sessão de 28 de junho de 2017.

⁵⁹⁶ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Benefícios fiscais e a falta de controle do TCU. *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 21 set. 2018.

⁵⁹⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 149-152.

7.4.1. O papel do art. 14 da LRF na qualificação do debate no âmbito do PLT benéfico

Apesar das várias alegações de inconstitucionalidade,⁵⁹⁸ o art. 14, inciso II, da LRF foi considerado constitucional pelo STF, no julgamento da ADI nº 2.238. O Pleno acompanhou, à unanimidade, o Min. Rel. Alexandre de Moraes, que considerou que a regra estabeleceria a necessidade de uma ação planejada e exigiria responsabilidade e transparência para evitar o endividamento. O relator considerou que o dispositivo se propõe a organizar uma estratégia, dentro do PLT, para que os impactos fiscais de um projeto de concessão de benefícios tributários sejam mais bem quantificados, avaliados e assimilados em termos orçamentários. Para o Ministro, o mecanismo se destina a promover um diagnóstico mais preciso do montante de recursos públicos de que o Estado abre mão por atos de renúncia de receita, tendo como objetivo principal a qualificação do debate legislativo sobre gastos tributários.

De fato, a antecipação para o PLT da necessidade de compensação fiscal de despesas obrigatórias continuadas surge como um aprimoramento deliberativo da responsabilidade democrática, significando um amadurecimento fiscal do Estado, que postula a superação da cultura do oportunismo político e do imprevisto nas Finanças Públicas. Percebe-se que, em nenhum momento o legislador nacional obstou a renúncia de receita pelos entes políticos, o que certamente configuraria afronta ao princípio federativo.⁵⁹⁹ Ao revés, a renúncia foi expressamente admitida, desde que obedecidos alguns requisitos, os quais se somam à exigência de lei específica, com o claro intuito de evitar manobras no PLT. Na linha do que definido pela Corte Maior, a CRFB/88, implicitamente, exige uma responsabilidade maior daqueles que lidam com a coisa pública e considera as isenções e deduções como gastos públicos, requerendo a previsibilidade e o controle desses recursos pelo Poder Público.

7.4.2. O § 1º do art. 14 da LRF e o rol exemplificativo dos benefícios tributários

A LRF, no seu art. 14, § 1º, enumera, exemplificativamente, as situações albergadas no conceito de renúncia de receita, a saber: anistia; remissão; subsídio; crédito presumido; concessão de isenção em caráter não geral; alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos; e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Na realidade, salvo a hipótese do subsídio (que tem caráter financeiro), o rol se refere a exemplos de benefícios tributários, que geram renúncia de receita, a partir de sua instituição. Para se enquadrar na regra basta que outros tipos de benefícios

⁵⁹⁸ Cf. ADIs nºs 2.238, 2.365, 2.241, 2.261, 2.250, 2.238 e 2.256 e a ADPF nº 24.

⁵⁹⁹ No julgamento da cautelar, os Ministros Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence se posicionaram contra esse entendimento, considerando que o dispositivo inibiria, por completo, a concessão de incentivos fiscais. Não é o caso: a autonomia tributária dos entes federativos deve ser ponderada com o estímulo à transparência, seja por intermédio da exposição da estimativa do impacto financeiro das renúncias de receitas, seja pela instituição das medidas alternativas de compensação previstas na LRF.

revelam um “tratamento diferenciado” relativamente aos demais contribuintes. Qualquer medida que implique redução discriminada de tributos enquadra-se, a princípio, no conceito de benefícios tributários.⁶⁰⁰

A conceituação de cada uma das modalidades de benefícios tributários arrolados já foi devidamente assentada na doutrina e, sobretudo, positivadas no CTN, não merecendo discorrer sobre cada qual. Apenas deve ser observado que, somente as isenções de carácter não geral sujeitar-se-ão às normas disciplinadas na LRF. Seguindo as normas do CTN, tem-se que uma isenção concedida em carácter particular será aquela que se efetiva, em cada caso, mediante despacho da autoridade administrativa em requerimento do interessado, com o qual este comprove o preenchimento das condições e requisitos previstos em lei (art. 179). Portanto, estão fora do comando legal as isenções gerais, incondicionadas. Na mesma linha, a alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo – que dizem respeito ao aspecto quantitativo do tributo – somente se sujeitarão à LRF se forem discriminados, não gerais. É dizer, pela inteligência do dispositivo, eventuais benefícios que vão de encontro aos princípios da generalidade e da universalidade da tributação estarão abrangidos pelas restrições legais.

Vale menção ainda à regra que excepciona o âmbito de incidência do conceito de renúncia de receita: a alteração das alíquotas do Imposto de Exportação, Imposto de Importação, IPI e IOF, assim como o cancelamento de débito cujo montante seja inferior aos dos respectivos custos de cobrança são excluídas das regras relativas à renúncia em exame. Justifica-se tal exclusão, quanto aos citados impostos federais, em face de sua função extrafiscal, a qual seria esvaída se sujeitos aos mandamentos do art. 14. Quanto ao cancelamento de débitos módicos inscritos em dívida ativa, a exclusão justifica-se para dar vazão aos princípios da razoabilidade e da economicidade, mensurando-se o custo/benefício da cobrança.

⁶⁰⁰ “Não são levados em conta, por exemplo, em relação ao ICMS, os benefícios concedidos no meio da cadeia entre a produção e o consumo, dado que há recuperação na etapa ou etapas subsequentes, anteriores ao consumo. Renunciar envolve dispor com autonomia, ou seja, com liberdade de dispor. Desse modo, ficam afastados, também, da caracterização da renúncia, os benefícios heterônomos impostos independentemente da vontade do Ente tributante, tais como as imunidades constitucionais gerais (livros, jornais e periódicos) e específicas (como, dentre outras, aquelas concedidas às exportações), desonerações e manutenções de crédito da [...] Lei Kandir, e o tratamento favorecido à microempresa e empresa de pequeno porte, por imposição da Constituição da República. Outra restrição a considerar é que a [LRF] faz menção apenas a benefícios concedidos em carácter não geral ou que impliquem a redução discriminada de tributos. Dessa forma, benefícios que não exijam aplicação individualizada mediante requerimento (concedidos em carácter geral) e que não se destinem individualmente a determinados contribuintes, não são compreendidos como renúncia de receita. São excluídos, portanto, do rol das renúncias, os benefícios concedidos em carácter geral.” (SOUZA, Ricardo Luiz Oliveira de Souza. “Gastos Tributários”. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 189).

7.4.3. O impacto fiscal, controle da renúncia de receita no PLT e a atuação parlamentar

Apesar de o parlamentar ter a iniciativa legislativa ampla em matéria tributária, a partir da exposição dos diversos requisitos para a concessão ou ampliação de benefícios tributários, fica evidente que ficou consideravelmente prejudicada sua atuação nesse propósito. Mesmo o Poder Executivo pode encontrar alguma dificuldade ao propor alguma norma com renúncia fiscal, pois deverá seguir uma metodologia para apuração dos valores renunciados e, eventualmente, propor as medidas de compensação para a análise do Poder Legislativo.⁶⁰¹ Celso de Barros Correia Neto também percebeu que a praxe parlamentar revela evidente predomínio do poder de iniciativa do Executivo na matéria, especialmente em relação aos projetos que chegam a ser aprovados. Analisando o PLT federal, o autor observa que o Poder Executivo detém o seu domínio e controla a agenda do Congresso Nacional, notadamente pela edição das medidas provisórias, instrumentos que, além de obstruir as pautas, são os que geralmente concedem benefícios tributários. Relativamente ao art. 14 da LRF, o autor demonstra que a regra afeta, obliquamente, o poder de iniciativa parlamentar, uma vez que agrega complexidade à apresentação de propostas que almejem conceder benefícios tributários e o parlamentar não costuma ter os meios, nem as informações necessárias para realizar, com precisão, os cálculos exigidos.⁶⁰²

Não se pode perder de vista que a regra é a tributação e eventuais desonerações deveriam ser casos excepcionalíssimos. Essa é a lógica por detrás da LRF: os benefícios fiscais que favorecem apenas alguns e geram renúncia tributária, devem ser submetidos ao planejamento, haja vista que o fim da discriminação tributária não deveria ser apenas beneficiar o seu destinatário – que apenas usufrui desse benefício por via indireta – mas toda a sociedade, que está “gastando” com tal situação. É lamentável, que, na prática, o campo das exonerações se tornou fértil para a ação de lobistas e acabou sendo conduzido a uma política de favorecimento tributário e anti-isonômica. O propósito das regras previstas na LRF é dificultar a concessão de incentivos tributários por “encomendas” dos interessados. Por isso mesmo, a iniciativa legislativa do parlamentar deve realmente ser restringida, pois a lógica do sistema tributário, constitucionalmente construído para arrecadar, não pode conviver com inúmeras discriminações tributárias, exceto em situações especiais, devidamente motivadas.

Roque Carrazza nas primeiras edições de seu *curso* afirmava, sem ressalvas, que “em matéria tributária”, com “exceção feita à iniciativa das leis tributárias dos Territórios”, a

⁶⁰¹ Para cumprimento do art. 14 da LRF, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 453, de 8/8/2013, que regulamenta o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita. O art. 1º atribui à RFB a tarefa de estimar o impacto gerado por alterações na legislação dos tributos por ela administrados na arrecadação federal. Quando as propostas de renúncias tributárias se originarem do Poder Executivo, cumprirá à RFB indicar as medidas de compensação passíveis de serem adotadas.

⁶⁰² CORREIA NETO, Celso de Barros. *op. cit.*, p. 244-245.

iniciativa legislativa “é ampla, cabendo, pois, a qualquer membro do Legislativo, ao Chefe do Executivo, aos cidadãos, etc.”⁶⁰³ No entanto, nas edições mais recentes, o autor passou a admitir entendimento diverso, no sentido de que não estaria o Parlamento autorizado a legislar para a redução de receita, tarefa de iniciativa privativa do Poder Executivo.⁶⁰⁴ Ele entende que no caso das leis tributárias benéficas só o chefe do Executivo teria condições de identificar os efeitos que essas leis produzirão nas finanças públicas, razão pela qual nada pode ser alterado, nesta matéria, sem sua prévia anuência.

Ousa-se discordar desse entendimento restritivo da iniciativa parlamentar em leis tributárias benéficas, pois não se pode impor restrições nesse campo, a não ser que a CRFB/88 expressamente o determinasse. Há países que expressamente preveem, em suas Constituições, que somente o Poder Executivo pode iniciar projetos de lei sobre temas tributários, em especial, versando sobre desonerações, como é o caso do Equador.⁶⁰⁵ No caso brasileiro, como visto de forma exaustiva, a regra geral é a iniciativa ampla, não sendo a matéria tributária uma exceção. Além disso, uma vez proposto o projeto de lei, iniciado por qualquer legitimado, abre-se para o Poder Legislativo a possibilidade de alterá-lo, com a apresentação de emendas ao texto original, prestigiando o exercício da função legiferante.

A iniciativa parlamentar para a apresentação de emendas pode se dar, muitas vezes, a pedido do próprio Poder Executivo, que pode lastrear o pedido com todas as informações e requisitos previstos na LRF. Esse procedimento facilita e otimiza o PLT. Nada impede que o parlamentar também seja diligente e pró-ativo, colhendo todas as informações e logre cumprir todos os requisitos da LRF. Embora tenha se tornado quase uma regra a proposta de instituição de benefícios tributários com fins meramente políticos, deve ser destacado que boa parte dessas medidas foram idealizadas pelo próprio Poder Executivo, que não se preocupou, como deveria, ao longo da história com uma gestão responsável.

Por isso, utilizar-se do argumento de que o Poder Executivo é o “senhor do orçamento” para atribuir exclusivamente a ele a ideia de propor benefícios tributários não mitigará, *a priori*,

⁶⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 176.

⁶⁰⁴ “Em matéria tributária, porém, prevalece, a respeito, o art. 61: a iniciativa das leis tributárias [...] é ampla, cabendo, pois, a qualquer membro do Legislativo, ao Chefe do Executivo, aos cidadãos etc. Este raciocínio vale para as leis que criam ou aumentam tributos. Não para as leis tributárias benéficas, que continuam a ser de iniciativa privativa do chefe do executivo (Presidente, Governador ou Prefeito). [...] Ora, só o Chefe do executivo – senhor do Erário e de suas conveniências – reúne condições objetivas para aquilatar os efeitos que, leis deste tipo, produzirão nas finanças públicas sob sua guarda e superior responsabilidade. Assim, nada pode ser alterado, nesta matéria, sem sua prévia anuência. Chegamos a esta conclusão analisando os dispositivos constitucionais que tratam das finanças públicas, especialmente os arts. 165 e 166 da Lei Maior, que dão ao chefe do Executivo a iniciativa das leis que estabelecem os orçamentos anuais.” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 21ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 301-303).

⁶⁰⁵ Constituição do Equador de 2008: “Art. 301 – Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

que tais incentivos sejam outorgados de forma arbitrária, distorcendo o sistema. No que diz respeito ao ICMS, por exemplo, um dos impostos em que ficaram mais evidentes as distorções dos benefícios fiscais outorgados – não só em relação aos contribuintes e os efeitos concorrenciais e o impacto na livre iniciativa, mas até mesmo nos cofres dos Estados, ante a erosão da base arrecadatória do imposto – tais benefícios, em sua maioria, foram engendrados e aplicados pelo próprio Poder Executivo, sem a participação do Poder Legislativo – o que, é certo, acabou por retirar a legitimidade democrática dessas concessões.

O processo de instituição de renúncias tributárias no âmbito do Poder Executivo também não está devidamente disciplinado formalmente, e, assim como se dá no âmbito parlamentar, há uma ausência de transparência, prejudicando a gestão e o controle desses recursos. Outro aspecto que salta aos olhos é o forte componente político existente nesse processo, mesmo diante do Poder Executivo. Como se tem percebido na atualidade, os *lobbies* e as pressões de grupos interessados⁶⁰⁶ se deslocaram dos gabinetes parlamentares para as secretarias e superintendências no Poder Executivo, que não tem logrado – apesar da maior *expertise* e técnica – retirar o forte componente político das exonerações criadas. O que se nota é que – antes mesmo de se exigir dos parlamentares e técnicos do Poder Executivo a realização de um sistema tributário voltado à justiça distributiva – deve-se conscientizar a todos que os benefícios tributários outorgados para alguns setores, representam gastos para toda a sociedade. Nem mesmo essa noção basilar se despertou para aqueles representantes capazes de definir os rumos da tributação brasileira.

A aproximação e o diálogo entre os Poderes Legislativo e Executivo mostra-se fundamental para a produção de uma lei tributária benéfica consentânea com os demais princípios da CRFB/88. É muito comum, em ações diretas apresentadas pelos chefes dos Poderes Executivos contra benefícios fiscais concedidos sem o cumprimento dos pressupostos legais, aparecer o argumento de que a produção desmesurada de benefícios fiscais pelos legisladores aniquilaria o mandato de um prefeito ou governador, retirando-lhe os recursos necessários ao exercício do seu cargo. Trata-se de um argumento não-jurídico, mas político,⁶⁰⁷

⁶⁰⁶ Fabiana de Menezes pontifica que o crescimento da atuação dos grupos de pressão parlamentar (*lobbies*) revela um sintoma da falta de canais adequados de comunicação entre o legislador e os cidadãos, demonstrando que as formas tradicionais de construção de decisões de natureza legislativa padecem de um hiato democrático. (SOARES, Fabiana de Menezes. *op. cit.* 2004, p. 18, 141 e ss.)

⁶⁰⁷ Apesar disso, tal argumento já apareceu em debates no STF. No julgamento do RE nº 648.245 (Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 21/02/2014, a Corte julgou, em sede de repercussão geral (tema nº 211), que a majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal. Durante os debates, o Ministro Roberto Barroso ponderou que o fato de lei estabelecer a base de cálculo para o IPTU engessa excessivamente o Município, de forma que o prefeito fica refém da câmara municipal, que, por animosidade política ou às vezes por populismo, não aprova a lei que modifica a base de cálculo, sugerindo uma futura revisão da jurisprudência da corte. Acredita-se que tais fundamentos não podem servir de argumentos para flexibilização da legalidade. A delegação legislativa admissível é excepcional e se dá para especificação dos parâmetros técnicos indicados no instrumento legislativo, como já visto.

que o próprio sistema de freios e contrapesos soluciona. Se após todo o trâmite do processo legislativo, mesmo aposto o veto jurídico, a casa legislativa insistir no incentivo ilegítimo, caberá o Poder Judiciário decretar sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, levando a sério as previsões constantes da LRF.

7.4.4. Estudo de caso: a falta de racionalidade da produção da lei tributária benéfica

O PLT que originou a Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, é um excelente exemplo de falta de racionalidade⁶⁰⁸ na elaboração da lei tributária e demonstra como, de fato, há um forte predomínio do Poder Executivo nesse processo e que nem sempre essa posição de prevalência implicará o sucesso total dos seus interesses na lei produzida, sobretudo em face dos interesses dos grupos de pressão na aprovação de benefícios tributários. Além disso, conforme se verá, ao mesmo tempo em que a lei trouxe um benefício tributário importante para uma gama de contribuintes, ela originou um inesperado e poderoso instrumento para ser usado pelo Fisco federal contra os contribuintes devedores. Claramente, todos os partícipes que atuaram na produção da nova norma o fizeram de forma estratégica, pensando somente nos seus interesses imediatos, e lograram criar uma lei, passando por todo o processo legislativo, em menos de 20 (vinte) dias, sem possibilitar sequer o conhecimento dos demais parlamentares, fato que é sempre possível de ocorrer em tese, mas que, no caso em tela, há provas públicas de que isso efetivamente ocorreu.

A Lei nº 13.606/2018 instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural – PRR –, mediante o qual poderiam ser quitados débitos vencidos das contribuições dos empregadores rurais à seguridade social, sendo permitido o parcelamento com reduções de multas e demais encargos legais. Além de várias alterações realizadas na legislação federal, há uma importante de ser mencionada, pois conduzirá, posteriormente, as conclusões deste tópico: a introdução do art. 20-B, na Lei nº 10.522/2002, segundo o qual, após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, o devedor será notificado para pagá-lo em cinco dias e, não o fazendo, a Fazenda Pública poderá “averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis”. Cuida-se

⁶⁰⁸ Para Habermas, o processo de criação da norma fundamenta sua legitimidade, podendo-se, assim, falar em racionalidade legislativa (diversamente da visão explorada pela Teoria da Legislação, que se preocupa, além da análise do perfil democrático do discurso legislativo, desenvolver técnicas para aferição, em vários níveis, da racionalidade desse discurso). Explica Ripollés que Habermas fundamenta a legitimidade das normas jurídicas abstratas na racionalidade do processo que as criou (RIPOLLÉS, José Luiz Díez. “Pressupuestos de un modelo racional de legislación penal”. *Doxa: Cuadernos de filosofía del derecho*, n. 24, p. 485-523, Alicante: 1994, p. 494). O processo legislativo é o âmbito próprio para o diálogo e para a construção e a vitória do melhor argumento, sendo, assim, o local de construção da racionalidade legitimadora da norma, não se confundindo com o discurso de aplicação.

do instituto que ficou conhecido como “averbação pré-executória”,⁶⁰⁹ criado para facilitar a cobrança da dívida ativa, ou seja, é um instrumento de interesse do Fisco em detrimento dos contribuintes devedores, que prontamente gerou uma reação de parte da sociedade.

Quando se vê o teor da proposição logo se imagina que a medida teria sido idealizada e iniciada pelo Governo federal, porque, além de dispor sobre um parcelamento tributário, inseriu no ordenamento jurídico um novo instituto de interesse do Fisco federal, em especial da PGFN. Ocorre que o PL originário, o de nº 9.206, de 2017, à primeira vista, foi de autoria de dois parlamentares. Na realidade, o projeto foi apresentado por parlamentares tendo em vista que a principal matéria de que ele tratava, qual seja, a criação do PRR, já havia sido instituída pela MP nº 793, de 2017, mas acabou por caducar, pois o PL de conversão não foi aprovado em tempo hábil.

Como se sabe, uma oscilação da jurisprudência do STF sobre a constitucionalidade da contribuição do Funrural fez com que milhares de produtores rurais que haviam ganhado liminares, acabassem com um grande passivo. Sob pressão e buscando uma saída, desde a decisão definindo a constitucionalidade do tributo em repercussão geral (RE nº 718.874), a Frente Parlamentar da Agricultura – que reúne deputados e senadores – e o setor rural vinham pleiteando junto ao Governo o parcelamento e anistia dos mencionados débitos.

Durante a tramitação da MP, o texto original do Executivo foi alterado na Comissão Mista (foram acolhidas, total ou parcialmente, quase metade das 745 emendas apresentadas por deputados e senadores) e o PL de conversão nº 41 ficou sujeito à análise do Congresso. Não obstante, pelo ato nº 66, de 06/12/17, o Presidente da Mesa do Congresso Nacional comunicou o encerramento do prazo de vigência da MP, no dia 28/11/2017. A perda de eficácia da MP, que havia instituído um programa de regularização tributária, causou grande insegurança jurídica. Além de já ter tido algumas adesões ao programa então instituído provisoriamente, havia expectativa por parte do setor que as alterações realizadas pelo Congresso tornariam o regime ainda mais benéfico.

Foi nesse contexto que, em 28/11/2017 – no mesmo dia em que a MP perdeu a validade – os dois parlamentares autores apresentaram o referido PL nº 9.206, reproduzindo a maioria dos dispositivos do PL de conversão e introduzindo outros benefícios. Ademais, foi inserido no projeto o novo instituto da averbação pré-executória (art. 25). Na justificção da proposição, não houve nenhuma menção à inserção das alterações nos procedimentos de execução dos créditos tributários, mas somente aduz-se que a proposição teria como objetivo instituir

⁶⁰⁹ De acordo com a Portaria nº 33, de 2018, da PGFN, que regulamentou a matéria, “a averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução” (art. 21).

novamente o PRR, o que demonstra, que houve uma articulação por parte dos órgãos de governo, como a PGFN, e os parlamentares autores.

Aprovado requerimento dos líderes para que o projeto tramitasse em regime de urgência, ele foi aprovado no plenário da Câmara no dia 12/12/2017, ou seja, em menos de 15 (quinze) dias após sua apresentação. Após a tramitação pelo Senado Federal, a proposição foi transformada na Lei nº 13.606, publicada no dia 10/01/2018. A proposição chegou a ser parcialmente vetada, ao argumento de que alguns dispositivos do texto aprovado elevariam o “custo fiscal imputado ao Tesouro Nacional, sem previsão na Lei Orçamentária para recepção do impacto, e indo de encontro ao esforço fiscal empreendido no país”. E o mais interessante é que o novo regime jurídico executório que introduziu a averbação pré-executória também foi parcialmente vetado, mais precisamente o art. 20-D introduzido na Lei nº 10.522, de 2002, pois criaria “um novo procedimento administrativo, passível de lide no âmbito administrativo da PGFN”. Todavia, tais vetos foram rejeitados, em partes, pelo Congresso Nacional. Diante de toda essa discussão, cabe chamar atenção ao seguinte:

(a) as críticas da comunidade jurídico-tributária contra o novel instituto da averbação pré-executória, salvo raras exceções, se concentraram no argumento de que a indisponibilidade de bens do sujeito passivo antes da execução fiscal e à míngua de decisão judicial violaria preceitos constitucionais (art. 5º, LIV, 146, III, “b”, etc) e legais (art. 185-A do CTN), pouco se preocupando como a forma nada democrática e abrupta que tal dispositivo foi inserido no ordenamento jurídico;⁶¹⁰

(b) o comportamento estratégico por parte de órgãos do próprio Poder Executivo, afinal os representantes do Fisco ou mesmo da PGFN conseguiram que os parlamentares autores incluíssem um tema que não guardava qualquer pertinência temática com o assunto principal que, como de sabença geral, era de interesse da maioria dos parlamentares e do setor rural, por se tratar de benefícios tributários. E o mais importante, a estratégia foi muito bem-sucedida: foram aprovados dispositivos de interesse do Poder Executivo, privilegiando ainda mais o crédito tributário objeto de cobrança, sem que tenha havido nenhum debate parlamentar. A questão não estava no radar de nenhuma entidade representativa dos contribuintes e muito menos era de conhecimento popular, apesar de ser uma medida polêmica e de impactar diretamente na vida dos contribuintes devedores;

(b.1) outra informação importante para demonstrar a tática vencedora da inclusão da proposta de criação da averbação pré-executória é que a medida já estava tramitando dentro de

⁶¹⁰ Na exordial da ADI nº 5.881, foi criticada a tramitação da proposição, embora não tenha sido apontada nenhuma inconstitucionalidade formal quanto à tramitação.

outro PL (nº 7.630/17) na Câmara, que também previa a criação da indisponibilidade de bens do contribuinte em razão da averbação pré-executória promovida pela Fazenda Pública. Ao que tudo indica, o autor do referido PL, o deputado federal Arnaldo Jordy, tem boas interlocuções com a PGFN, por ser autor de outras proposições de matérias de interesse dos referidos advogados públicos bem como no intuito de fortalecer a cobrança da dívida ativa da União (por exemplo, o PLC nº 373, de 2017, que dispõe sobre o acesso pela PGFN aos dados bancários de devedores e demais responsáveis, na apuração de responsabilidade tributária por prática de ato ilícito). Ele próprio faz menção à essa interação na justificativa do PL nº 7.630/17;⁶¹¹

(b.2) já foi abordado neste trabalho que tais interações dos parlamentares com os mais diversos setores da sociedade e também com os demais Poderes da República são perfeitamente legítimas. O intuito de pesquisar nesse momento e expor tais conexões é apenas para demonstrar que outros setores do próprio Poder Executivo – e não somente o chefe deste Poder – também estão em permanente atuação nas casas legislativas, articulam-se com os parlamentares e, sem dúvida, se valem do respaldo de sua *expertise* e técnica apurada, além do prestígio de seus cargos, como forma de emplacar alterações legislativas relevantes;⁶¹²

(b.3) como parte das pretensões do grupo da PGFN foram vetadas pelo presidente da República, ouvido o Ministro da Fazenda, ao que tudo indica, o próprio Poder Executivo possui diversos centros decisórios, que não necessariamente atuam em conjunto, o que, em última análise, contribui para o caos legislativo e o contencioso tributário brasileiro;

(b.4) a situação em exame é realmente interessante porque, provavelmente por um lapso, no texto do PL nº 7.630/17, que foi protocolado pelo deputado federal Arnaldo Jordy, consta uma nota, entre colchetes, questionando a constitucionalidade do dispositivo, que acabou passando despercebida.⁶¹³ O autor acabou protocolando a proposta, mas é certo que antevia a polêmica da aprovação do dispositivo. Deixando de tramitar separadamente a matéria da averbação pré-executória, a estratégia governamental foi incluí-la em outro projeto, com maiores chances de aprovação. Nada melhor do que aquele que instituíra tantos favores fiscais e tinha tanta pressão por sua aprovação: o mencionado PL nº 9.206, que acabou se tornando um “hospedeiro”;

⁶¹¹ Afirmou que: “ressalta-se que esta proposta é sugestão de um grupo de Procuradores da Fazenda Nacional com os quais mantivemos intensos debates durante a tramitação da Proposta de Emenda à Constituição nº 287/2016 – Reforma da Previdência.”

⁶¹² Note-se que, especificamente no caso do PL nº 7.630/17, a apresentação da proposta autônoma instituindo a averbação pré-executória não foi exitosa porque, em razão do seu objeto se assimilar ao de outro projeto em tramitação, houve a anexação, o que é muito comum no processo legislativo, como uma forma de privilegiar e elevar o autor inicial da medida. Assim, o referido projeto foi anexado ao PL nº 2.412, de 2007, que “dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa”.

⁶¹³ *In verbis*: “é isso mesmo? Não atenta contra o direito do contribuinte? Uma dívida bloquear toda a capacidade de negociação dos bens, sem diferenciar estágios de gravidade me parece poder demais ao Estado”.

(c) a falta do debate⁶¹⁴ do tema da averbação pré-executória pelo Parlamento e o fato de a norma ter passado despercebida por todos os parlamentares ficou tão evidente que consta da justificativa de um outro projeto de lei (nº 9.623/18), de autoria da deputada federal Tereza Cristina, que propôs a revogação do instrumento da averbação pré-executória, o seguinte: “[...] temos que reconhecer a patente inconstitucionalidade, aparentemente não notada durante a tramitação original da matéria [...]”. A mencionada deputada foi a relatora da MP nº 793 na Comissão Mista e a autora do PL de conversão nº 41, de 2017, que acabou não sendo aprovado. É dizer, era uma parlamentar com especial interesse na matéria e que possuía informações de forma mais profunda possível sobre toda a discussão. Já se mencionou que o relator da matéria nas comissões ocupa posição privilegiada e possui um acesso de informações geralmente indisponíveis aos demais parlamentares. É inegável como a questão, em tese, prejudicial aos contribuintes passou de forma escamoteada pelo Parlamento;

(c.1) essa situação é tão evidente que tudo leva a crer que um dos autores do PL nº 9.206 sequer sabia o que estava sendo incluído na sua própria proposição e a potencial polêmica que surgiria com a instituição da averbação pré-executória. Com efeito, o deputado federal Nilson Leitão (que também foi o Vice-Presidente na Comissão Mista destinada a apreciar a MP nº 793) protocolou um pedido requerendo “regime de urgência urgentíssima” para apreciação do PL nº 9.623/2018, de autoria da deputada federal Tereza Cristina, ou seja, revela sua clara intenção de que a matéria seja logo apreciada e revogado o novo instrumento proposto por ele mesmo;

(d) nem o Poder Executivo e nem o Parlamento se preocuparam com a observância da LRF ou mesmo com a ideia de necessidade de lei específica para a previsão de benefícios fiscais. Em que pese na exposição de motivos de autoria do Ministro da Fazenda, acostada à MP nº 793, de 2017, terem sido feitas considerações pretendendo o cumprimento do art. 14 da LRF, um dispositivo legal – já criticado no tópico anterior – que consta desde a redação original da MP (art. 13) e foi mantido na Lei nº 13.606, de 2018 (art. 38), estabelece que, apenas posteriormente o Poder Executivo deverá promover as devidas adequações orçamentárias, o que, como já foi tratado, evidentemente viola a teleologia da LRF que impõe que as medidas tomadas, como as compensações às renúncias fiscais, sejam feitas previamente;⁶¹⁵

⁶¹⁴ Em obra acadêmica, o procurador da Fazenda Nacional João Aurino reconheceu a carência dos debates na aprovação da medida, que alterou de forma relevante o procedimento executivo. Para ele, “recomendar-se-ia que mudanças desse tipo, principalmente por envolver o patrimônio dos cidadãos, fossem discutidas e debatidas, planejadas. Não foi, contudo, o que se viu. Embora já tivesse, na sua cauda, o procedimento da execução fiscal administrativa, o Projeto de Lei nº 9.206/2017, [...], foi apresentado com a seguinte ementa: [...], não havendo nenhuma alusão às alterações no sistema de cobrança fiscal.” (MELO FILHO, João Aurino. *Racionalidade Legislativa do Processo Tributário*. Salvador: Juspodium, 2018, p. 700).

⁶¹⁵ Pela Exposição de Motivos nº 80/2018 (vide nota de rodapé seguinte, em que o trecho foi reproduzido), o Ministério da Fazenda dá a entender que, de fato, o atendimento aos requisitos deveria ser prévio. Mas por que o dispositivo não foi vetado? E por que tal regra constava da redação original de uma MP? O problema da não apresentação dos pressupostos da LRF durante

(e) o PL nº 9.206, de 2017, tramitou de forma tão veloz na Câmara dos Deputados que não foi sequer submetido à análise da CFT, que detém competência para apreciar as proposições que impliquem diminuição de receita, incluindo a análise do cumprimento do art. 14 da LRF, nos termos do RI (art. 32, inciso X, alínea “h”; art. 53, inciso II; e art. 54, inciso II). Não consta, assim, na tramitação do PL, registro de cálculo de estimativa de impacto orçamentário e financeiro decorrente dos benefícios tributários nele incluídos, tampouco de indicação de medidas compensatórias à perda de arrecadação.

O exame do processo legislativo que ensejou a aprovação da Lei nº 13.606, de 2018, mostra que: (i) as estatísticas que demonstram o volume de proposições de autoria parlamentar aprovadas e comparam com os projetos iniciados pelo Poder Executivo nem sempre são verdadeiras; o número em prol das iniciativas do Executivo pode ser maior. No caso, o Executivo iniciou e tinha a intenção de aprovação das medidas, mas, ao fim e ao cabo, a lei acabou sendo decorrente de uma proposição de origem parlamentar; (ii) constatando a vontade política de se aprovar os benefícios tributários e a irracionalidade do procedimento, as caudas legislativas podem se dar ao contrário e, partindo de comportamentos estratégicos, pois não há uma segurança do que seja uma lei específica, continuam sendo aprovadas normas sem o devido debate. Desta vez, as normas polêmicas é que pegaram carona na proposição criadora de benefícios tributários; (iii) os rígidos pressupostos da LRF nem sempre são cumpridos; muitas vezes, não são cumpridos nem pelo Poder Executivo, nem pelo Poder Legislativo; se o Poder Legislativo descumpra a LRF na aprovação de projetos de lei, há grandes chances de os dispositivos serem vetados. Por outro lado, se o Poder Executivo se interessar na proposição, seja em razão da forte pressão e o peso político da medida, ele não se preocupará com o cumprimento da LRF, cabendo os órgãos de controle atuar para mitigar eventuais danos e punir as infrações apuradas.

Quanto à afamada força do Executivo, é bom mencionar que, além de o chefe daquele Poder ter dado o pontapé inicial na MP nº 793, de 2017, que originou os benefícios tributários e a discussão aqui tratada, após todo o trâmite legislativo e a derrubada dos vetos pelo Congresso Nacional, outras MPs foram editadas, revogando boa maior parte dos dispositivos que haviam sido vetados, mas mantidos pelo Congresso Nacional. Isso foi expressamente informado na exposição de motivos do Ministro da Fazenda que encaminhou o projeto da MP nº 834 e 842, ambas de 2018, que promoveram alterações na Lei nº 13.606.⁶¹⁶ O estudo do caso

o PLT, acabou ocorrendo. O Poder Executivo não conseguiu implementar os benefícios aprovados, tanto foi assim que, após a publicação da lei, teve que apresentar uma medida provisória revogando algumas benesses.

⁶¹⁶ “A alínea ‘a’ do inciso II do art. 2º e a alínea ‘a’ do inciso II do art. 3º da Lei 13.606, de 2018, previam redução de 100% (cem por cento) sobre as multas de mora e de ofício e sobre os encargos legais incidentes sobre aos débitos incluídos no PRR. [...] Esses dispositivos haviam sido vetados. Porém, os vetos foram derrubados e a promulgação das partes vetadas se deu em

demonstra cabalmente a governamentalização do poder de decisão tributário, de modo que, cedo ou tarde, o Executivo federal consegue se impor sobre as deliberações do Parlamento.

No julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade (nº 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932) contra o dispositivo instituidor da averbação pré-executória, o STF, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado, para considerar constitucional o inciso I do § 3º do art. 20-B da Lei nº 10.522/2002, na redação dada pela Lei nº 13.606/2018, e inconstitucional a parte final do inciso II do § 3º do mesmo art. 20-B, onde se lê “tornando-os indisponíveis”. Prevaleceu o voto médio proferido pelo Min. Roberto Barroso, acompanhando pelos Ministros Gilmar Mendes e Luiz Fux, admitindo que a Fazenda Pública se utilize do instrumento, mas sem a decretação de indisponibilidade.

É interessante notar que os Ministros Marco Aurélio (relator), Edson Fachin e Ricardo Lewandowski julgaram procedente ação direta, mas não em razão de vícios no PLT, e, sim, por considerarem que a matéria seria de competência da lei complementar ou veicularia sanção política. Seguindo a tradição da jurisprudência defensiva e do “passivismo” em termos de fiscalização da regularidade do PLT, o relator chegou a mencionar que não haveria ofensa ao devido processo legislativo e não teria ocorrido o “contrabando legislativo”, uma vez que “as inserções impertinentes ocorreram em projeto de lei ordinária independente, e não naquele vinculado à conversão da medida provisória.” Num tom de certo conformismo com a irracionalidade do procedimento, ele reconheceu “o ambiente de crise legislativa há tempos instalado no âmbito da frágil democracia brasileira, marcada pela frequente opção por atalhos à margem da Lei das leis [...] o que [...] tem se mostrado regra, e não exceção.” A despeito disso, não vislumbrou vícios na tramitação do PLT em discussão. O estudo de caso ora realizado é igualmente importante para demonstrar que o Poder Judiciário, por sua Corte maior, se omite quanto ao controle de constitucionalidade e de regularidade dos atos processuais legislativos, reduzindo o processo legislativo a uma dimensão política, desprovida de juridicidade.

Ademais, conforme exposto nos pontos anteriores, o que agrava a falta de um devido PLT na concessão de benefícios tributários, é que não há um rigor dos Poderes da República quanto ao cumprimento dos pressupostos da LRF. Além da dificuldade em se definir até mesmo o conceito de benefícios tributários e o ineficiente controle dos entes responsáveis, os Tribunais não têm dado a devida importância para tais regras. Algumas vezes em que instado a se

18 de abril de 2018. [...]” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos nº 59/2018. MP 834. Brasília: 29 de maio de 2018); “Quando da sanção presidencial do Projeto de Lei da Câmara (PLC) nº 165, de 2017, que resultou na Lei em comento, o Presidente da República vetou, entre outros, os artigos 18, 28 a 32 e 36 da Lei nº 13.606, de 2018. 3. As razões do veto aos artigos citados, por contrariedade ao interesse público e inconstitucionalidade [...]. Atualmente, não há espaço fiscal para o atendimento das medidas decorrentes da derrubada dos vetos presidenciais [...]. Assim, para atender aos produtores rurais adequando as medidas ao espaço fiscal do exercício financeiro, faz-se necessário revogar os arts. 28, 29, 30, 31 e 32 da Lei nº 13.606 [...]” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos nº 80/2018. MP 842. Brasília: 29 de maio de 2018).

manifestar, o próprio STF relevou as ofensas à LRF, em razão de se tratar de norma infraconstitucional.⁶¹⁷ Diante disso, carecia a CRFB/88 de uma norma capaz de dar mais força normativa à necessidade de observância de requisitos para geração de despesas ao Poder Executivo, no bojo do PLT.⁶¹⁸ Daí a importância de se analisar o advento do art. 113 do ADCT.

7.5. Constitucionalização da regra do art. 14 da LRF por meio do art. 113 do ADCT

Quinze anos após a edição da LRF, o art. 113 do ADCT, incluído pela EC nº 95/2016, passou a exigir que a proposta legislativa que crie renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. É este o inteiro teor do dispositivo: “a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”. Assim, as exigências de responsabilidade fiscal já previstas na LRF, em especial no art. 14, com o advento do art. 113 do ADCT, agora têm “status” constitucional.

A EC nº 95/2016, ao inaugurar o “Novo Regime Fiscal”, também agregou novas disciplinas ao processo legislativo, de modo a dotá-lo de maior nível de responsabilidade fiscal. Tudo leva a crer que o art. 113 do ADCT transcende o escopo precípua do novo regime, dotando o processo legislativo de instrumentos voltados ao controle do equilíbrio das contas públicas. De fato, a necessidade de quantificação dos impactos fiscais de proposições legislativas prestigia os aspectos da transparência (quanto custa o que se está votando?) e do planejamento (há espaço fiscal para viabilizar o que se propõe?) no âmbito do processo político decisório.⁶¹⁹ É importante aprofundar no tema para dissipar as dúvidas se o art. 113 do ADCT seria uma

⁶¹⁷ A ADI nº 3.421 foi ajuizada pelo governador do Estado do Paraná contra a Lei estadual nº 14.586/04 que previa a isenção de ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás utilizados por igrejas e templos de qualquer natureza. Além de pugnar pela inconstitucionalidade porque a lei foi editada sem prévia autorização Confaz, o governador argumentou que ela contrariaria a LRF, na medida a sua aprovação perante a Assembleia daquele Estado teria se dado sem nenhum estudo sobre o impacto financeiro que a isenção poderia acarretar nas contas do Estado e tampouco teriam sido apresentadas formas de compensação de receita. Todavia, o Ministro Marco Aurélio, acompanhado à unanimidade pelo Pleno do STF, considerou que a norma não violaria a LRF, eis que não caberia se cogitar de discrepância com as balizas constitucionais referentes ao orçamento, “sendo irrelevante o cotejo buscado com a Lei de Responsabilidade Fiscal, isso presente o controle abstrato de constitucionalidade” (publicado no DJe de 27/5/2010).

⁶¹⁸ Nesse sentido, vide o voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos da ADI 3.796/PR (Pleno, DJe 01/08/2017). Apesar de na maior parte dos casos o STF não analisar as alegadas ofensas à LRF, ao argumento de que representaria ofensa reflexa ao texto constitucional (vide, v.g., a ADI-AgR 3.790, de relatoria do Ministro Menezes Direito, DJe 1/2/2008, e a ADI-AgR 3.789, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, DJe 25/2/2015), no julgamento da ADI 3.796, o Tribunal – julgando um caso de benefício fiscal de ICMS criado por lei de iniciativa parlamentar e questionada pelo Governador – reconheceu a importância prática das regras estabelecidas no art. 14, aduzindo que haveria casos em que o conflito entre a lei estadual e os ditames da LRF não se resume à mera crise de legalidade, visto que põe em xeque a própria autoridade da CRFB/88, como, analogamente ocorre com o descumprimento da LC 24/75 e a inconstitucionalidade da “guerra fiscal”. Mesmo com tal reconhecimento, a maioria acompanhou o relator Min. Gilmar Mendes, considerando que o argumento de afronta à lei complementar não merece acolhida em sede de ação direta de inconstitucionalidade, por cingir-se ao plano da ofensa reflexa.

⁶¹⁹ CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa d'Ávila; BIJOS, Paulo Roberto Simão. “Novo Regime Fiscal: análise de impacto e compatibilidade de proposições legislativas”. *Estudo Técnico nº 11/2017*. Consultoria de Orçamentos da Câmara dos Deputados. Brasília, maio de 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

norma aplicável a qualquer proposição legislativa que tramite nas unidades federativas e que objetive criar ou alterar despesa obrigatória ou renúncia de receita.

7.5.1. Aplicação do art. 113 do ADCT no processo legislativo estadual e municipal

A literalidade da norma leva a crer que o art. 113 do ADCT só valeria dentro do contexto do “Novo Regime Fiscal”, como ensina Fernando Scaff. Para ele, o fato de o art. 113 do ADCT estar inserido no rol dos artigos 107 a 114, mencionados na redação do art. 106, indicaria que seu alcance é apenas para a União, não alcançando os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Pontifica, ainda, que não existiria, de forma explícita no âmbito constitucional o princípio do equilíbrio orçamentário (ou princípio da responsabilidade fiscal), mas tão somente uma referência, no âmbito infraconstitucional, inserido de permeio no art. 1º, §1º, da LRF.⁶²⁰

Todavia, a interpretação meramente literal do dispositivo, utilizando-se por base o art. 106 do ADCT, pode ser contraposta à própria literalidade do art. 113 em cotejo com o art. 114, este último também acrescentado pela mesma PEC. O art. 114 expressamente foi restringido ao âmbito federal, na medida em que dispôs que “a tramitação de proposição elencada no *caput* do art. 59 da Constituição [...] quando acarretar aumento de despesa ou renúncia de receita, será suspensa por até vinte dias, a requerimento de um quinto dos membros da Casa, nos termos regimentais, para análise de sua compatibilidade com o Novo Regime Fiscal”. Isto é, o artigo faz referência expressa à tramitação de proposições constantes do art. 59 da CFRB/88 e, além disso, diz claramente sobre a necessidade de sua compatibilidade Novo Regime Fiscal. Isso não foi feito pelo constituinte derivado em relação ao art. 113 do ADCT, que possui redação genérica.

A interpretação literal da regra combinada com uma interpretação sistêmica, portanto, confirmaria que o art. 113 do ADCT não poderia ser restringido ao âmbito federal. Tudo leva a crer que esta foi a intenção do legislador. O dispositivo não estava na proposta original da PEC nº 241/2016 e foi inserido somente no curso do processo legislativo, mais precisamente na comissão especial. O relator, ao se manifestar pela aprovação da PEC, apresentou um substitutivo com o novo artigo (então sob o nº 108) e, nas suas razões de voto, antes de propor a inserção da regra do art. 113 do ADCT, justificou que o Congresso Nacional deveria se comprometer com a lógica da responsabilidade fiscal. Após discorrer sobre esse contexto, o relator sugeriu o acréscimo dos novos dispositivos (arts. 113 e 114 do ADCT), posto que

⁶²⁰ SCAFF, Fernando Facury. “A estimativa do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicada em 3 de set. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-03/estimativa-impacto-orcamentario-financeiro-renuncias-fiscais>>. Acesso em 23 set. 2020.

permitiriam, segundo ele, “que os parlamentares estejam cientes, no momento da apreciação das proposições, do custo das decisões a serem tomadas, bem como de sua compatibilidade com o Novo Regime Fiscal”. A rigor, pelo que argumentou o relator, o dispositivo teria uma aplicação mais ampla do que exclusivamente no bojo do Novo Regime Fiscal.

A regra viria dentro de um contexto maior de responsabilidade fiscal e obrigaria que os parlamentares tenham ciência, “no momento da apreciação das proposições” (e não apenas na apresentação), “do custo das decisões a serem tomadas” e, além disso, a sua compatibilidade com o novo regime (tanto foi assim que o parlamentar se utilizou da expressão “bem como”). Todavia, deve-se reconhecer que a questão não é clara, merecendo um maior enfrentamento doutrinário e jurisprudencial.

Um dos autores que se debruçou sobre o tema de forma clara, Celso de Barros Correia Neto, chegou a se posicionar no sentido de que, diversamente da LRF, as normas do ADCT teriam como destinatário apenas o Governo federal,⁶²¹ mas reconheceu, posteriormente, em outra oportunidade, que a questão desperta peculiar perplexidade, já que é crescente o número de casos em que se pretende aproveitar a regra para questionar renúncias fiscais estaduais e municipais, com o fundamento na literalidade do art. 113 do ADCT. Segundo o autor, ainda é cedo para avaliar todos os impactos da mudança empreendida pelo novo regime fiscal no controle judicial das renúncias de receita tributária, notando que foi aberto um novo espaço de apreciação judicial dos benefícios fiscais e que caberá ao STF decidir quão profunda será intervenção judicial nesse tema, até hoje relegado ao campo da discricionariedade política.⁶²²

Em decisão monocrática publicada em 1º/2/2018, o Min. Alexandre de Moraes, ao julgar a ADI nº 5.816, concedeu a medida cautelar pleiteada, fundamentando-se, entre outros argumentos, no teor do art. 113 do ADCT. Referida ação foi ajuizada pelo Governo de Rondônia contra a Lei Estadual nº 4.012/2017, que dispôs sobre a vedação de incidência do ICMS sobre contas de água, luz, telefone e gás titularizadas por igrejas. Sustentou o autor que a norma questionada afrontaria o art. 113 do ADCT, na medida em que sua edição se fez desacompanhada da necessária previsão de medidas compensatórias financeiras equivalentes ao montante do favor fiscal. Segundo o ministro relator, houve desatendimento do comando constitucional do art. 113 do ADCT, o qual deveria ser prestigiado com máxima força. Isso porque, segundo ele, a ideia de responsabilidade fiscal ocupa patamar de especial posição no

⁶²¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. “Art. 106 a 114”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et. al. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 2.382.

⁶²² CORREIA NETO, Celso de Barros. “Novo regime fiscal ampliou controle judicial dos benefícios fiscais”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 16 mar. 2019. Disponível em: <conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais>. Acesso em: 23 set. 2020.

quadro dos valores constitucionais.⁶²³ Pouco tempo depois, o Plenário, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade da referida lei, nos termos do voto do relator, vencido o Ministro Marco Aurélio.⁶²⁴

Salta aos olhos a importância da constitucionalização da matéria pelo art. 113 do ADCT, sobretudo porque, agora, a Corte Maior poderá e deverá enfrentar o tema do impacto de medidas desonerativas de tributos com a relevância que merece. Fica evidente que carecia a CRFB/88 de uma norma capaz de dar mais força normativa à necessidade de observância de requisitos para geração de despesas ao Poder Executivo, no bojo do processo legislativo. Finalmente, deve-se ponderar que o art. 113 do ADCT, embora seja uma norma constante do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não é uma regra exaurível ou exaurida. Acerca do “status” do ADCT, o STF já se posicionou no sentido de que se trata de estatuto de índole constitucional, situado no mais alto grau de positividade jurídica (Cf. RE 161.462-5/SP, Rel. Min. Celso de Mello, 1ª Turma, publicada no DJU de 10/8/1995). Na realidade, a introdução no ADCT, por emenda constitucional, de normas permanentes, sem qualquer conteúdo de direito intertemporal e sem qualquer conexão com o momento de transição, em total atecnia legislativa, pode se revelar um problema interpretativo. Como a prática se tornou comum, acredita-se que ela, ao fim e ao cabo, reforça o argumento de que o art. 113 do ADCT tem aplicação imediata a todo e qualquer PLT do país.

7.6. Viabilizando a iniciativa parlamentar em matéria de desonerações tributárias

Já foi abordado no capítulo referente à iniciativa das leis tributárias, mas é bom que repisar que se ousa dissentir do entendimento restritivo da iniciativa parlamentar em leis tributárias benéficas, pois não se pode impor restrições nesse campo, a não ser que a CRFB/88 expressamente o determinasse. O ponto central da questão não está em aferir a natureza das intenções que existem na proposição de um benefício, isto é, se ligadas a questões eleitoreiras ou desprovidas de responsabilidade com o Erário, até mesmo porque, dentro do nosso sistema constitucional, é função do Poder Legislativo zelar pelo interesse público e fiscalizar o Poder Executivo, inclusive em relação à regularidade de suas contas. Ademais, a adoção de medidas voltadas à perpetuação no Poder não se verifica apenas no âmbito de um Poder ou outro, é uma distorção que ocorre em todas as searas e deve ser assim tratada e devidamente combatida.

⁶²³ ADI 5.816, Relator Min. Alexandre de Moraes, julgado em 19/12/2017, publicado DJe de 31/01/2018.

⁶²⁴ “A Emenda Constitucional 95/2016, por meio da nova redação do art. 113 do ADCT, estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirigi-se a todos os níveis federativos. [...]”. (ADI 5.816, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 05/11/2019, DJe de 26/11/2019).

O que merece enfrentamento é, na realidade, a dificuldade de o parlamentar acessar as informações necessárias para a apresentação regular de medidas desonerativas nas proposições de lei. É dizer, apesar de o parlamentar ter a iniciativa legislativa em matéria tributária, a partir da exposição dos diversos requisitos para a concessão ou ampliação de benefícios tributários, fica muito evidente que ficou praticamente inviabilizada sua proposta. Todavia, indaga-se: ainda há espaço para o parlamentar atuar na concessão de benefícios fiscais?

7.6.1. A assimetria informacional e o cumprimento da LRF e do art. 113 do ADCT

Sob a ótica do princípio da separação dos Poderes, é função precípua do Poder Executivo administrar, cabendo a ele o planejamento e a execução orçamentária para a formulação e a realização de políticas públicas. Ao chefe do Poder Executivo cabe a discricionariedade para decidir em que aplicar os recursos orçamentários, tendo em vista as demandas sociais e as disponibilidades financeiras. Assim, o Executivo, em razão da natureza de suas funções, acaba por ser o detentor dos elementos e dos dados que possibilitam avaliação mais qualificada de eventual impacto de benefícios fiscais, inclusive da sua quantificação.

Nesse diapasão, o membro do Poder Legislativo acaba por enfrentar dificuldades para propor medidas de desoneração fiscal, principalmente em vista das exigências constitucionais e legais para tanto (os dispositivos já citados da LRF e do art. 113 do ADCT). Isso, por vezes, acaba por inviabilizar a apresentação de projetos com esse conteúdo, mas, repita-se, em decorrência de uma assimetria informacional em relação ao Executivo, e não por um limite constitucional. São aspectos fáticos que acabam por trazer limitações à iniciativa parlamentar, uma vez que as mesmas exigências são impostas ao prefeito, governador ou presidente da República.

A estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a vigência do incentivo ou benefício e nos dois seguintes, bem como demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou a previsão de medidas de compensação nos termos do art. 14 da LRF depende de informações que o Poder Executivo detém.

É o que se verifica pela análise de alguns dados sobre o número de leis que tratam de benefícios fiscais e sua origem. Apenas a título de exemplificação, fazendo um recorte simples, com base nas proposições desse teor aprovadas nas duas últimas legislaturas – 17ª (2011/2015) e 18ª (2015/2019) – no âmbito da ALMG, entre as centenas de proposições legislativas que tramitaram versando sobre a matéria tributária, foram identificados apenas treze PLs que

continham alguma modalidade de benefício fiscal e que foram transformados em lei. Desses projetos, apenas quatro foram de autoria parlamentar e, analisando detidamente a sua tramitação, verifica-se que:

(1) o primeiro deles, PL nº 2.673/2015, não foi acompanhado das medidas exigidas pelo art. 14 da LRF e chegou a receber veto total do Governador,⁶²⁵ que foi rejeitado pela citada casa legislativa, dando origem à Lei nº 22.389, de 7 de dezembro de 2016;

(2) o segundo caso, foi o PL nº 4.454/2013, que não continha, originalmente, benefícios fiscais, no entanto, ao longo da tramitação, recebeu substitutivo contendo alterações relativas a impostos e taxas que implicavam renúncia de receita tributária. Alguns elementos levam a crer que as modificações foram fruto de deliberação e consenso entre o Poder Executivo e o Legislativo,⁶²⁶ a exemplo da apresentação, pela SEF/MG, de nota técnica sobre as alterações promovidas, apontando quais os dispositivos representavam renúncia de receita e qual a estimativa do impacto financeiro-orçamentário de cada um, bem como medidas compensatórias. Além disso, não há registro, na tramitação, de eventual diligência ao Poder Executivo solicitando tais informações;

(3) mediante o terceiro projeto, de nº 1.639/2011, o parlamentar tinha a intenção de reinstaurar uma taxa outrora existente, mas considerada confiscatória pelo STF, e, para tanto, veiculava três artigos que promoviam as alterações necessárias na legislação tributária, para recriar a exação, mas com menor onerosidade. A CCJ não viu impedimentos jurídicos à tramitação da proposta e ela seguiu seu trâmite. Posteriormente, já quando o projeto se encontrava na FFO, a ele foi anexado um projeto de autoria do Governador que continha

⁶²⁵ Nos termos da Mensagem nº 175/2016, encaminhada pelo Governador, “o percentual de perda na arrecadação do Estado deveria estar considerado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, ou demonstrado pelo proponente que tal renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da [LDO] ou pelo menos estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado, uma vez que a proposta não veio acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, consoante definição de prevista na [LRF]. [...]”.

⁶²⁶ O PL nº 4.454/2013, de autoria parlamentar, é um exemplo clássico do que a prática legislativa tem denominado de “projeto de lei hospedeiro”. A proposição original tinha o objetivo alterar apenas 2 (dois) incisos de um mesmo artigo da lei estadual que consolida a legislação tributária (Lei nº 6.763, de 1975). Durante a tramitação do segundo turno, já na apreciação pela FFO, o projeto recebeu um substitutivo do próprio relator com verdadeiro “pacote tributário”, que, em substituição ao projeto original, passou a alterar pelo menos mais outras cinco leis tributárias (do IPVA, do ITCD, por exemplo) e, na mesma Lei nº 6.763, promoveu mais de setenta alterações ou acréscimos. É dizer, a proposição original, que tinha apenas três artigos, transformou-se em um projeto de quarenta e oito artigos. A forma de tramitação do feito deixa evidenciada a participação do Poder Executivo na elaboração do mencionado substitutivo, tanto foi assim que os estudos de impacto e as medidas compensatórias constam da nota técnica da SEF/MG, que foi juntada no processo legislativo. O diálogo entre os Poderes Executivo e Legislativo para viabilizar a apresentação de inúmeras renúncias tributárias foi fundamental nesse caso e, inclusive, demonstra a importância da outorga da iniciativa legislativa ao parlamentar para disciplinar a matéria tributária: o deputado relator, da base do governo, incorporou as pretensões do Poder Executivo e apresentou uma emenda (um substitutivo) ao projeto tornando possível a aprovação de diversas matérias de interesse daquele Poder de forma mais eficiente e menos desgastante. Se é certo que a tecnoburocracia do Poder Executivo se utiliza de estratégias para aprovar as medidas tributárias de forma mais célere e eficaz, os parlamentares que compõem a minoria devem estar atentos para defesa dos seus interesses. A utilização de projetos hospedeiros, evidentemente, tem limites regimentais (pertinência temática da matéria) e constitucionais (princípio da publicidade e do devido processo legislativo), sobretudo, na Constituição Mineira, que determina, no caso de majoração ou instituição de tributos, que a proposição seja apresentada no prazo máximo de noventa dias antes do término da sessão legislativa.

inúmeros dispositivos concedendo benefícios fiscais. A anexação é um procedimento regimental que ocorre quando as proposições legislativas têm alguma semelhança ou identidade que, no caso, acredita-se ter ocorrido pelo fato de que ambos projetos versam sobre matéria tributária. O que se revelou no mínimo interessante é que todos os dispositivos do projeto anexado (do Governador) foram incorporados ao projeto principal por meio de substitutivo, bem como outras sugestões de origem parlamentar, ao passo que o conteúdo original do projeto simplesmente foi excluído, uma vez que, de acordo com o parecer da FFO, as medidas foram tratadas pela Lei nº 19.999, de 2011. Junto com a Mensagem que encaminhou a proposta do Governador, foi anexada Nota Técnica da SEF/MG justificando as alterações propostas e apontando a medidas de compensação. Foi assim que um projeto de autoria parlamentar acabou saindo no rol dos projetos que acabaram originando leis tributárias benéficas;

(4) o quarto e último caso, o PL nº 90/2011, tratava de proposta de ampliação de prazo de recolhimento de ITCD em determinadas circunstâncias e acabou por receber substitutivo em segundo turno, que previu uma isenção do referido imposto para doações a entidades da administração indireta do Estado. A FFO entendeu que não havia renúncia de receita. O substitutivo apresentado demonstra claramente a participação ativa do Poder Executivo. Foi incorporada norma de interesse único do Fisco, como por exemplo, a de que as entidades de previdência complementar, seguradoras e instituições financeiras deverão prestar informações ao Estado sobre planos de previdência privada e seguro de pessoas físicas administrados por elas, para garantir ao Fisco estadual o acesso aos dados necessários para apuração e cobrança do ITCD. De qualquer forma, é mais uma demonstração de que os projetos de lei instituidores de benefícios são cuidadosamente construídos com a participação – para não dizer liderança – do Poder Executivo.

Os outros nove projetos de lei identificados e que foram transformados em lei, todos de autoria do Governador, continham os estudos relativos aos seus impactos e eventuais medidas de compensação, no intuito de cumprir as determinações legais sobre renúncia de receita tributária.

7.6.2. Os instrumentos para mitigar a assimetria informacional ante o Executivo

Em muitas ocasiões, verifica-se na legislação a utilização de expedientes para contornar as exigências do art. 14 da LRF – e, agora, do novo art. 113 do ADCT – para viabilizar a propositura de benefícios fiscais, embora seja patente sua inefetividade e questionável sua legalidade e constitucionalidade. Em capítulos anteriores já foi criticado o problema das leis autorizativas, mas não se pode negar que algum efeito político elas produzem e são comumente

utilizadas pelos parlamentares para viabilizar suas iniciativas de desoneração tributária. De qualquer forma, existem alguns instrumentos postos à disposição do mandato parlamentar para que as informações de posse do Poder Executivo sejam acessadas, mitigando a assimetria de informação entre os Poderes.

A CRFB/88, em seu art. 50, confere à Câmara dos Deputados, ao Senado Federal, bem como a quaisquer de suas comissões, as prerrogativas de convocar ministros de Estado ou aos titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República para prestar pessoalmente informações sobre assunto previamente determinado e de requisitar informações por escrito a essas mesmas autoridades, imputando a prática de crime de responsabilidade em caso, na primeira hipótese, de não comparecimento da autoridade sem justificativa adequada, e, na segunda, de recusa, de não atendimento no prazo de trinta dias ou de prestação de informações falsas.

Por força do princípio da simetria, também os Legislativos de Estados e Municípios dispõem de tal prerrogativa. Veja-se, a título exemplificativo, a estrutura normativa de Minas Gerais. No âmbito do Estado de Minas Gerais, o pedido de informações do Poder Legislativo a autoridades estaduais integra o rol de ações de controle externo sobre as atividades da administração pública e é amparado pelos arts. 54, § 3º, e inciso II do §1º do art. 73, da Constituição Estadual. A medida também encontra respaldo no inciso IX do art. 100 do Regimento Interno desta Casa, que assegura às comissões o direito de encaminhar, por meio da Mesa da Assembleia, pedido escrito de informação a autoridades públicas. E, segundo a alínea “c” do inciso VIII de seu art. 79, a Mesa da Assembleia somente admitirá o pedido quando se tratar de assunto relacionado a matéria legislativa em trâmite ou a fato sujeito ao controle e à fiscalização da Assembleia Legislativa.

Assim, o referido pedido de informação está intimamente ligado à função fiscalizadora do Poder Executivo exercida pelo Parlamento, o que não se subsume, perfeitamente, ao requerimento de informações visando buscar dados e informações acerca de questões fáticas no intuito de instruir futura proposição legislativa.

Lado outro, tem-se o disposto no art. 103 do Regimento Interno da ALMG. Confira-se, que estabelece competir às comissões permanentes apreciar, conclusivamente, em turno único, “III – requerimentos escritos que solicitarem: a) providência a órgão público ou entidade pública ou privada; [...] e) informação a órgão ou entidade pública de outra unidade da Federação ou a entidade privada.”. Assim, é possível enquadrar o pedido de informações para instruir proposta de concessão de benefícios fiscais nos dispositivos transcritos, no entanto, isso não garante ao deputado estadual o envio das informações, uma vez que não há prazo ou sanção

pelo descumprimento, o que pode ser influenciado também por questões políticas e pelo interesse do Poder Executivo na implementação ou não da medida.

O instrumento mais efetivo atualmente posto à disposição do parlamentar passa a ser aquele que está à disposição de todos os cidadãos, qual seja, a Lei nº 12.527, de 27 de novembro de 2011, a conhecida Lei de Acesso à Informação – LAI. O Plenário do STF decidiu que, como qualquer cidadão, os parlamentares podem requerer diretamente acesso a informações do Poder Executivo, respeitadas as normas de regência, como o art. 5º, inciso XXXIII,⁶²⁷ da CRFB/88 e a LAI, entre outras. A decisão foi tomada por unanimidade no julgamento do RE nº 865.401, com repercussão geral reconhecida.⁶²⁸ Segundo a Corte Maior, “o parlamentar, na condição de cidadão, pode exercer plenamente seu direito fundamental de acesso à informação, de interesse pessoal ou coletivo.” O Min. Rel. Dias Toffoli salientou que o acesso à informação, no Brasil, está disciplinado na LAI e também na norma que regula a ação popular (Lei nº 4.717/1965), que garante a qualquer cidadão requerer – judicial ou diretamente – informações à administração pública, de modo que “um parlamentar não é menos cidadão, até porque para ser parlamentar e elegível ele há de ser um cidadão brasileiro”.

Assim, malgrado as dificuldades enfrentadas pelo parlamentar que deseja apresentar medidas que resultem em renúncia de receitas tributárias, dada a assimetria informacional e a ausência de instrumentos institucionais efetivos para o conhecimento dos dados necessários à instrução da proposta parlamentar, isso não tem o condão de criar regra de iniciativa reservada não prevista na CRFB/88, tolhendo o dever-direito do deputado de propor medidas fruto de demandas sociais legítimas. Sem perder de vista, claro, a preocupação com o Erário, o membro do Poder Legislativo tem instrumentos para viabilizar o seu intento, devendo-se, assim como é exigido do Poder Executivo, planejar e buscar informações antes de propor desonerações.

7.7. Conclusões parciais

- o PLT benéfico mereceu profunda análise. No âmbito do regime jurídico dos incentivos tributários e em face de inúmeros limites constitucionais e legais para a sua instituição, constatou-se que o legislador praticamente perdeu seu poder de decisão, eis que carente de capacidade institucional e de informações necessárias para implementação de tais políticas. Contudo, o sistema ainda permite a atuação responsável de parlamentares, desde que busquem subsídios e mantenham um profícuo diálogo com o Poder Executivo;

⁶²⁷ “Art. 5º – [...] XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;”

⁶²⁸ RE 865.401, Relator Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2018, pub. 19/10/2018.

- o problema é que, como se viu, na generalidade dos casos, os parlamentares estão permanentemente pressionados a distribuir vantagens para os grupos que os elegeram. Ocorre que os benefícios fiscais são desvios em relação à estrutura tributária padrão, isto é, representam gastos tributários a serem arcados por toda a sociedade. Assim, tendo em vista que a ideia de responsabilidade fiscal ocupa patamar de especial posição no quadro dos valores constitucionais, foi necessário que o sistema organizasse um plano, dentro do PLT, para que os impactos fiscais de um projeto de lei de concessão de benefícios tributários sejam mais bem quantificados, avaliados e assimilados em termos orçamentários. As regras da LRF, do art. 113 do ADCT, o princípio da especificidade da lei tributária benéfica (art. 150, § 6º, da CRFB/88) – aplicáveis a todos os PLTs, de todas as esferas federativas – atuam para a qualificação do debate legislativo sobre gastos tributários;

- há que se ter plena transparência e publicidade do processo de elaboração das leis, impedindo-se que comportamentos estratégicos de parlamentares (e também de representantes do Poder Executivo) possam inserir benefícios fiscais, ou mesmo “pegar carona” em PLTs benéficos para instituir medidas tributárias gravosas, sem o devido debate. Nada obstante, notou-se que essa prática ainda persiste e várias táticas dos atores políticos foram analisadas. Conclui-se que o reiterado método de uso de delegações legislativas “puras”, de “contrabandos” legislativos, de projetos de leis “hospedeiros”, somado à flexibilização dos pressupostos constitucionais e legais para a instituição de incentivos fiscais, tornaram o PLT benéfico brasileiro completamente irracional. É fundamental que todos os Poderes da República se comprometam quanto ao cumprimento dos pressupostos constitucionais e legais, dando máxima força normativa a todos os dispositivos analisados, eis que a regularidade dos atos processuais legislativos é que garante a liberdade e a igualdade no PLT democrático.

CAPÍTULO VIII: O PROCESSO LEGISLATIVO DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS DE ICMS

8.1. As razões de um PLT benéfico mais rigoroso

Quando a CRFB/88 dispõe, em seu art. 150, § 6º, que qualquer benefício tributário, só poderá ser concedido mediante lei específica, ela termina com a expressão “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’”, que versa especificamente sobre o ICMS. A redação original do art. 150, § 6º, não havia tal referência e a CRFB/88 previa somente que “qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal”. Foi com a EC nº 3, de 1993, que o dispositivo constitucional foi alterado, dissipando dúvidas quanto à necessidade de que, mesmo os benefícios de ICMS, que passam por um rito especial para possibilitar sua concessão, devem ser previstos em lei específica de cada ente tributante.

O fundamento da exigência desse tratamento especial e mais rigoroso encontra-se no fato de que o ICMS é um imposto que tem caráter nacional, na medida em que o seu campo de incidência compreende operações e prestações envolvendo sujeitos localizados em qualquer parte do território nacional. Essa peculiaridade supõe, portanto, a edição de regras uniformes, contidas em lei complementar, para viabilizar a correta arrecadação e repartição do imposto e, dessa maneira, proporcionar segurança jurídica aos contribuintes e evitar conflitos entre os titulares da competência tributária, decorrente, por exemplo, da concessão unilateral de benefícios relativos ao ICMS como forma de competição entre as unidades da Federação.

Nesse norte, o art. 155, § 2º, XII, “g” da CRFB/88, dispõe que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do DF, isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos e revogados. A lei complementar relativa à disciplina da matéria é a LC nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Nela, está disposto que benefícios fiscais relativos ao ICMS devem estar previstos em instrumento formalizado por todas as unidades da Federação. Trata-se dos convênios celebrados no âmbito do Confaz, órgão colegiado que congrega os Estados e o Distrito Federal.

Essa lei foi recepcionada pelo art. 34, § 8º,⁶²⁹ do ADCT, motivo pelo qual, atualmente, quaisquer isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS dependem da celebração de convênios pelos Estados. A técnica de concessão de incentivos de natureza tributária de

⁶²⁹ “Art. 34. [...] § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

ICMS foi estabelecida de modo a inviabilizar a chamada “guerra fiscal”,⁶³⁰ que se estabeleceu entre as unidades federadas como atrativo para a implementação de projetos e a instalação de indústrias geradoras de emprego e renda nos respectivos territórios. Ainda assim, os Estados insistem em descumprir as normas constitucionais, gerando conflitos e litigiosidade,⁶³¹ em prejuízo dos próprios contribuintes.⁶³² Fica evidente o rigor e a necessidade de observância de um rito procedimental para que viabilize a concessão dos benefícios fiscais de ICMS.

8.2. O Confaz e a natureza jurídica dos convênios de ICMS

As demandas embrionárias que deram ensejo à criação de um órgão como o Confaz decorreram do advento do ICM, em substituição ao IVC, a partir da EC n° 18, de 1965, e da percepção da importância de harmonizar as regras do referido tributo. Por isso, o Ato Complementar n° 34, de 1967, com fulcro no art. 213 do CTN,⁶³³ previu, em seu art. 1°, que os Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica (Amazônia, Nordeste e Centro-Sul) celebrassem convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativamente ao ICM. Até então, inexistia uma instância unificada voltada à regulação da matéria dos benefícios fiscais de ICM em âmbito nacional. Foi somente com a EC n° 1, de 1969, que o art. 23, § 6°, passou a determinar que as isenções do ICM fossem concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar, tornando-se necessária a regulamentação dessa concessão de benefícios fiscais nacionalmente.

Assim, a já mencionada LC n° 24/75 “criou”, em seu art. 2°, o Confaz, dispondo que os convênios concessivos de benefícios fiscais de ICM serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do DF, sob a presidência de representantes do Governo federal. Não há propriamente a concepção, em lei, de um

⁶³⁰ Nas palavras de André Mendes Moreira, “com o intuito de evitar a guerra fiscal, a CRFB/88 atribui à lei complementar a função de ‘regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.’” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 421). O vocábulo “guerra” advém da disputa travada ente os Estados-membros para atraírem para seus respectivos territórios investimentos internos e externos capazes de promover o desenvolvimento econômico.

⁶³¹ “Em uma linguagem habermasiana, pode-se afirmar que, inarredavelmente, a realidade de um cenário de “guerra” denuncia a fraqueza dos mecanismos jurídicos necessários à construção do consenso democrático. Se há guerra entre Estados-Membros (seja ela a guerra que for), duas conclusões são inevitáveis: em primeiro lugar, os mecanismos de formatação do consenso (tão caro à democracia) são inadequados; em segundo lugar, a União falha absurdamente no cumprimento de seu papel de responsável pela harmonia na Federação. [...]”. (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. “Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 102, Belo Horizonte: jan./jun. 2011, p. 336).

⁶³² O STF, em inúmeros julgados, tem rechaçado diversos tipos de benefícios concedidos sem convênios como, v.g.: (i) crédito presumido (ADI 2.352, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 19/12/2000, DJ 9/3/2001), (ii) redução de alíquota (ADI 3.664, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 1º/6/2011, DJ 21/9/2011), (iii) prazo especial para pagamento (ADI 2.357, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 18/4/2001, DJ 7/11/2003), (iv) de diferimento impróprio (ADI 3.702, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 1º/6/2011, DJ 30/8/2011), (v) dispensa de multa e juros (ADI 2.906, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 1º/6/2001, DJ 29/6/2011), (vi) de não incidência do imposto sobre encargos financeiros em venda a prazo (ADI 1.179, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13/11/2002, DJ 19/12/2002), etc.

⁶³³ “Art. 213. Os Estados pertencentes a uma mesma região geo-econômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme para o imposto a que se refere o artigo 52 [ICM].”.

conselho ou órgão deliberativo integrado à Administração Pública, com personalidade jurídica. Tanto é assim que o próprio art. 11 da LC 24/75 dispôs que “o Regimento das reuniões de representantes das Unidades da Federação será aprovado em convênio”. A rigor, o que a lei complementar previu foi a necessidade da realização de uma reunião composta pelos representantes de todos os Estados e do DF.

Foi assim que, em 15 de abril de 1975, em reunião dos Estados e do DF em Brasília, foi celebrado o Convênio ICM nº 08/75, prevendo que “o colegiado estabelecido pela Lei Complementar nº 24 [...], passa a se denominar ‘Conselho de Política Fazendária’, regendo-se pelo Regimento anexo”. Do ponto de vista organizacional, o Decreto nº 76.085, de 1975, ao dispor sobre a estrutura do Ministério da Fazenda, previu, em seu artigo 2º, inciso II, como órgão colegiado da Pasta, o Confaz. A denominação “Conselho Nacional de Política Fazendária” adveio com a Lei nº 8.028, de 1990, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios (art. 23, IV, “a”), designação que passou a constar do segundo regimento interno do colegiado, editado pelo Convênio ICMS nº 17/90. O Regimento Interno atualmente em vigor foi aprovado pelo Convênio ICMS nº 133/97.

Durante muito tempo, como se lê a partir da Lei nº 13.502, de 1º de novembro de 2017, que estabelecia a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, o Confaz fez parte da estrutura básica do Ministério da Fazenda (art. 42, inciso II). O órgão sempre integrou, assim, formalmente, a Pasta da Fazenda, o que se deu também nos moldes do Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, que aprovava a estrutura regimental ministerial. Mais recentemente, a partir da MP nº 870, de 1º de janeiro de 2019, convertida na Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019, foi estabelecida uma nova estrutura do Governo federal. Dentro da organização dos órgãos da Presidência, foi criado o Ministério da Economia, integrando atribuições dos Ministérios da Fazenda, do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, e do Trabalho. Como não poderia deixar de ser, o Confaz integra a estrutura desse novo ministério (art. 32, XI, da Lei nº 13.844/2019).

Portanto, a partir de todo o histórico e com base nas suas normas regimentais, constata-se que o Confaz é um órgão colegiado federal formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do DF (ou outro preposto do Governador do Estado), cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado (atualmente, da Economia) competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS. Foi criado para coordenar o exercício da competência tributária dos Estados-membros para as desonerações do ICMS e evitar disparidades na repartição da receita pública estadual.

No que diz respeito à natureza jurídica dos convênios, o art. 100 do CTN⁶³⁴ trata tais normas como complementares às leis, ou seja, estão englobadas no conceito legal de legislação tributária (art. 96 do CTN). Os convênios autorizativos de benefícios de ICMS, mesmo que ratificados ou homologados pelas Assembleias estaduais, são acordos celebrados entre os Estados que não têm a capacidade de alterar as leis tributárias, uma vez que se tratam, nas palavras de Aliomar Baleeiro, de arranjos administrativos subordinados à lei.⁶³⁵ Ataliba considera que o convênio não é propriamente uma norma tributária, mas uma norma contratual, que não tem o condão de dar ou retirar direito à Fazenda ou ao contribuinte. Cuidar-se-ia de mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legislativos ordinários estaduais.⁶³⁶ Na mesma linha, Navarro Coêlho pontifica que os convênios são atos formalmente administrativos, eis que emanados por um órgão administrativo colegiado, mas os considera, por outro lado, materialmente legislativos.⁶³⁷

Com efeito, não sendo o Confaz um órgão legislativo, não poderiam os funcionários do Poder Executivo⁶³⁸ que o integram, a pretexto de dispor sobre isenções de ICMS, “legislar” a respeito, na medida em que é o Poder Legislativo de cada Estado ou Distrito Federal que, ao ratificar o convênio, concederá ou não o benefício fiscal. Materialmente, contudo, seriam os convênios atos legislativos posto que têm conteúdo de preceituação genérica e normativa (não há aplicação de norma a caso concreto).⁶³⁹ Coêlho discorda serem os convênios normas complementares das leis e dos decretos estaduais, na forma do art. 100, IV, do CTN, uma vez que os convênios a que se refere tal dispositivo seriam os relativos a programas conjuntos de fiscalização e arrecadação.

⁶³⁴ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

⁶³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 987.

⁶³⁶ ATALIBA, Geraldo. “Convênios interestaduais e isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias”. *Revista de informação legislativa*, v. 17, nº 65, Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, p. 127-130, jan./mar. 1980.

⁶³⁷ “Convênio é acordo, ajuste, combinação e promana de reunião de Estados-Membros. A esta comparecem representantes de cada estado indicados pelo chefe do Executivo das unidades federadas.”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 182/183).

⁶³⁸ Um aspecto que tem sido levantado para criticar o procedimento do Confaz tem relação com os participantes do conselho, representantes do Poder Executivo, isto é, do interesse da arrecadação. Não há previsão legal para composição do órgão com representantes dos contribuintes – representação muito comum em conselhos paritários judicantes na Administração Tributária – ou, ainda, do Poder Legislativo. Se a democracia pressupõe a maior participação dos grupos representados na tomada de decisões, pois a interpenetrabilidade das atribuições próprias pelas funções estatais é condição para o exercício democrático, pode-se dizer que há um déficit democrático na decisão. A ratificação pelo Parlamento, evidentemente, importaria em maior legitimidade democrática. Partindo das lições de Robert Dahl (DAHL, Robert. *Poliarchy: Participation and Opposition*. New Haven: Yale University, 1971; DAHL, Robert. *On democracy*. Yale: Yale University, 1998), Amaral Jr. e Guimarães entendem que as reflexões contemporâneas de democracia representativa permitem a afirmação de que há distanciamento entre a estrutura do Confaz e os pilares democráticos. (AMARAL, José Levi Mello do; GUIMARÃES, Ariane. “Deficiências Democráticas no Confaz”. *Revista Brasileira de Direito*, v. 12, n. 2, Passo Fundo: Editora IMED, jul.-dez. 2016, p. 199-201).

⁶³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 183-184. Para o autor, “como o princípio da legalidade, para pôr e tirar o tributo, exige lei em sentido formal – proveniente de órgão legislativo –, a previsão de ratificação pelo Poder Legislativo dos estados teria precisamente esta finalidade: conferir aos convênios força de lei.”

Independentemente do enquadramento ou não dos convênios autorizativos de benefícios fiscais aprovados pelo Confaz no art. 100 do CTN, a distinção do conteúdo dos convênios celebrados entre os Estados é importante para efeito de sua eficácia e natureza. Isso porque os arts. 102 e 199 do CTN preveem a possibilidade de celebração de convênios para os casos de reconhecimento de extraterritorialidade da legislação tributária em vigor nas unidades da federação e para estabelecer regras de assistência em fiscalizações e troca de informações entre elas. Esses convênios para fiscalização e arrecadação são muito comuns e, celebrados no âmbito do Confaz, independem de unanimidade (necessária para a outra modalidade, como se verá no próximo item). O quórum necessário para aprovação dos casos em espécie é o da maioria dos conselheiros presentes, conforme disposto no art. 30, inciso III, do Regimento Interno do órgão.

Nesse caso, tratando-se de convênios que tratam de aspectos operacionais do imposto, como disposições que versem sobre substituição tributária, *v.g.*, nada impede que o próprio Poder Executivo, por decreto, venha a internalizar a regra estatuída no convênio,⁶⁴⁰ tema bastante discutido em relação ao convênio autorizativo de benefícios, como se demonstrará adiante. Lado outro, há que se ter extrema cautela para não se utilizar de tais convênios de normas meramente operacionais para ampliar aspectos da incidência do ICMS, sob pena de violação da legalidade tributária e da lei de normas gerais do mencionado imposto.⁶⁴¹

Foi o que ocorreu, *v.g.*, com o Convênio ICMS nº 106/2017, editado com fulcro especialmente nos arts. 102 e 199 do CTN, que inovou o ordenamento ao estabelecer quem seriam os contribuintes nas operações de comercialização de bens e mercadorias digitais por meio de transferência eletrônica de dados (cláusula quarta), determinando responsabilidade pelo pagamento do tributo (cláusula quinta). Tal diploma mereceu severas críticas doutrinárias. Para Tathiane Piscitelli, houve invasão da competência constitucionalmente determinada e o

⁶⁴⁰ “[A] definição da natureza jurídica do convênio [...] é questão prejudicial [...]. Isso porque todos os convênios, após a ratificação nacional, devem ser observados pelos Estados. Contudo, a diferença de procedimentos está em verdade no conteúdo do que dispõe o convênio. Se o ajuste prescreve um benefício fiscal, para que o contribuinte possa fruir do favor fiscal, deve o Estado internalizar em sua legislação a disposição ventilada no convênio. E, para tanto, deverá haver participação do Poder Legislativo. Noutro giro, tratando-se de convênios que tratam de aspectos operacionais do imposto, como disposições que versem sobre substituição tributária, por exemplo, nada impede que o próprio Poder Executivo, por decreto, venha a internalizar a regra estatuída no convênio. (RE nº 630.705, Relator Min. Dias Toffoli, Decisão monocrática, j. em 18/09/2012, pub. 24/09/2012).

⁶⁴¹ Sobre a composição meramente “executiva” do Confaz, a inconstitucionalidade de o órgão se comportar como “legislativo”, foram marcantes as palavras do Ministro Rezek, ao julgar a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre o transporte aéreo. Como se sabe, dada a gênese do novo ICMS na CRFB/88, o Pleno do STF considerou que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de lei complementar à própria carta, insuscetível de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis *ad nutum*, julgando procedente a ação para, no art. 1º, bem como no inciso IX do art. 2º do Convênio ICMS nº 66/1988, excluir a navegação aérea, sem redução de texto, do âmbito de compreensão das palavras “serviços de transportes interestadual e intermunicipal”. Para Rezek, “o que aconteceu não foi uma fixação de normas para regular provisoriamente a matéria à luz do figurino da Lei Complementar 24/75. O que aconteceu foi rigorosamente uma inovação no domínio tributário, foi a invenção de uma nova hipótese de incidência tributária [refere-se à tributação das operações de transporte aéreo].” (ADI 1.089, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ de 27/06/1997).

mencionado convênio não atende aos pressupostos de representatividade democrática exigidos pela CRFB/88. Para a autora, “pretender alargar essa competência, pela fixação de regras relativas aos elementos básicos da relação jurídica tributária é claramente inconstitucional, além de ser fator de maior insegurança jurídica para os contribuintes.” E conclui: “a relativização do princípio da legalidade nesse caso específico transfere ao Executivo o poder de alterar regras básicas do ICMS, fato que coloca em risco a estabilidade necessária para a realização de negócios no país, bem como as regras democráticas.”⁶⁴²

8.3. A regra da unanimidade do Confaz e a democracia do processo deliberativo

A idealização do Confaz não impediu a disputa ilegítima e inconstitucional entre os entes federados utilizando-se de benefícios de ICMS, o que tem esvaziado e desprestigiado as funções do órgão, ocasionando um estado de insegurança jurídica. A permanência do estado de guerra fiscal demonstra a necessidade de se repensar esse aspecto do sistema tributário, melhorando os mecanismos de uniformização e harmonização do ICMS. Recentemente, a LC nº 160, de 2017, que dispõe sobre o convênio que “permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais” que foram instituídos em desacordo as regras constitucionais acima delineadas, adveio com o objetivo de findar com a guerra fiscal. Todavia, só o tempo dirá se a medida legislativa será efetiva. A carência de uma política nacional de enfrentamento das inúmeras discrepâncias econômicas entre as regiões do país fomenta a outorga unilateral de incentivos pelos Estados, na busca pela atração de empreendimentos. A própria expressão “guerra fiscal” demonstra uma prática contumaz de concessões de incentivos unilaterais por todos os Estados, ao arripio da CRFB/88, que, como visto, impõe a submissão de tais benefícios ao crivo do Confaz, levando todos eles a concorrerem deslealmente, erodindo a base de incidência do ICMS.

O art. 2º, § 2º da LC 24/75, exige decisão unânime dos Estados-membros e do Distrito Federal para concessão de benefícios relacionados ao ICMS, com os seguintes dizeres: “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”. Essa condição foi instituída justamente para ser um reflexo do pacto federativo, haja vista que nenhum dos entes é obrigado a aceitar as medidas com as quais não tenha concordado expressamente. Este é o fundamento que consta da Exposição de Motivos nº

⁶⁴² PISCITELLI, Tathiane dos Santos. CONFAZ e os limites do princípio da legalidade. *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 27 abr. 2018.

505, de 1973, do então Ministro da Fazenda, Antônio Delfim Netto, anexa à Mensagem nº 471, de 1973, do Poder Executivo, que acompanhou o PLC nº 32, de 1974, que originou a LC 24/75.⁶⁴³ Portanto, nenhuma autorização de concessão de benefício de ICMS será admitida se não for deliberada de forma unânime: ou todos os Estados e o DF concordam, ou haverá a rejeição da norma concessiva do benefício.

Como essa forma de deliberação acaba por implicar a prevalência da vontade da minoria, dando o “poder de veto” um único Estado, parcela da comunidade jurídica passou a arguir que tal procedimento não seria democrático. Argumenta-se que a possibilidade de um ente federativo estadual impedir a deliberação de uma proposição pode ser tida como a “ditadura da minoria”, ou, mais especialmente, o impedimento de que Estados necessitados de investimentos possam editar benefícios sem o aval de Estados industrializados. Dado que a vontade de um único membro passaria a ter supremacia em relação às demais vontades reunidas – o que seria, segundo alegam, incompatível e inconciliável com o princípio democrático – expõe-se que umas das causas da guerra fiscal,⁶⁴⁴ ocasionada com a concessão de benefícios pelos Estados sem a autorização convenial, decorreria justamente da reação aos vetos, por vezes injustificados.

Para Silveira e Scaff,⁶⁴⁵ a exigência de unanimidade seria autoritária – decorrente de previsão da época da ditadura militar – e inconstitucional, até porque não haveria no texto da Carta em vigor qualquer tomada de decisão que exija patamar tão elevado, nem mesmo para emendar a própria Constituição. Scaff considera que o art. 2º, § 2º da LC 24/75 não teria sido recepcionado pela CRFB/88 em face do princípio federativo e do princípio democrático, uma vez que o quórum unânime do Confaz possibilita a um único Estado bloquear uma deliberação que seja relevante para o conjunto dos demais entes federados, prejudicando o desenvolvimento federativo.⁶⁴⁶ Ricardo Lodi Ribeiro também já se posicionou contrariamente ao quórum legal, por considerar que a unanimidade entre os estados para a aprovação de qualquer benefício fiscal, equivaleria a quase sempre inviabilizar todas as propostas desoneradoras, abrindo espaço para medidas unilaterais abusivas por parte dos governos estaduais.⁶⁴⁷

⁶⁴³ “A unanimidade prevista é importante, porque permite a qualquer Estado que venha a ser prejudicado com uma determinada isenção, se colocar contra ela, de forma que não se torne possível a sua efetivação.”

⁶⁴⁴ Consta da exordial da ADPF nº 198 que a exigência da unanimidade das decisões do Confaz não seria apta a resolver os problemas da guerra fiscal, pelo contrário, ela acirraria cada vez mais a relação entre os entes federados.

⁶⁴⁵ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. “Incentivos fiscais na federação brasileira”. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 41-42.

⁶⁴⁶ SCAFF, Fernando Facury. “A inconstitucional unanimidade do Confaz e o surpreendente Convênio 70”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 12 de agosto de 2014. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>>. Acesso em: 27/12/2020.

⁶⁴⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. “Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 31 de julho de 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jul-31/ricardo-lodi-sumula-guerra-fiscal-cristalizar-desigualdades>>. Acesso em: 27/12/2017.

Em que pese os argumentos trazidos por essa corrente doutrinária, a exigência do quórum de unanimidade para a aprovação dos convênios do Confaz não apresenta violação ao princípio democrático ou ao pacto federativo. Por apertada maioria, o STF reconheceu a constitucionalidade da regra no julgamento da ADPF nº 198 (Rel. Min. Cármen Lúcia), exatamente sob o argumento de que a regra objetiva proteger o federalismo e que o princípio democrático não se esgota na fórmula rígida da opção majoritária.⁶⁴⁸ Como a Corte não se aprofundou sobre a inexistência da suposta carência democrática da regra da unanimidade, é forçoso tecer algumas considerações sobre a temática.

É verdade que, ao se refletir sobre a democracia, a primeira noção que vem à mente é a caracterização como um conceito de maioria. No entanto, além de o próprio conceito de democracia não ser claro e unívoco, a vinculação de um procedimento democrático com a regra da maioria não é necessária e fundamental como consideram os autores que defendem o fim da regra da unanimidade do Confaz.⁶⁴⁹ A concepção constitucional de democracia defendida por Dworkin, por exemplo, rejeita a premissa majoritária,⁶⁵⁰ uma vez que o objetivo da democracia, na sua visão, seria diverso: que as decisões coletivas sejam tomadas por instituições políticas cuja estrutura, composição e modo de operação dediquem a todos os membros da comunidade, enquanto indivíduos, a mesma consideração e o mesmo respeito. Assim é que advoga o filósofo a adoção de uma concepção comunitária de democracia e não apenas a concepção majoritária – ideia de ação coletiva estatística⁶⁵¹ –, haja vista que é na primeira concepção que se constrói a noção de povo como entidade distinta e não exclusivamente como mero agrupamento de indivíduos. Por isso, a democracia não é somente o governo da maioria, na medida em que o

⁶⁴⁸ ADPF nº 198, Relatora Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 18/08/2020, p. 06/10/2020.

⁶⁴⁹ Nas palavras de Ronald Dworkin, “[n]enhuma definição explícita de democracia se estabeleceu em definitivo entre os cientistas políticos ou no dicionário. [...] As pessoas discordam acerca de quais técnicas de representação, quais modos de distribuição do poder entre as esferas municipal, estadual e federal, qual periodicidade eleitoral, quais modalidades de eleição e quais outros arranjos institucionais constituem a melhor versão possível de democracia. Porém, por trás desses conhecidos debates sobre a estrutura da democracia, existem, na minha opinião, uma profunda disputa filosófica acerca do *valor* ou do *objetivo* fundamental da democracia; e uma determinada questão abstrata é crucial para essa disputa, embora isso nem sempre seja reconhecido. Devemos aceitar ou rejeitar o que vou chamar de premissa majoritária?” (DWORKIN, Ronald. *O direito da liberdade: a leitura moral da Constituição norte-americana*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. Revisão Técnica Alberto Alonso Muñoz. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 24). Derzi e Magalhães ainda observam que existem diferentes concepções em torno do conceito de democracia. Para Robert Dahl, v.g. há três formas: a madisoniana, a populista e a poliárquica. (DERZI, Misabel Abreu Machado; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. “Levando a democracia a sério: uma abordagem da regra decisória ideal para o Confaz”. *Revista Jurídica da Presidência*. Brasília: v. 19, n. 117, Fev./Maio 2017, p. 77).

⁶⁵⁰ DWORKIN, Ronald. *op. cit.*, p. 26. Note-se que a preocupação do autor não é a de defender ou se posicionar sobre a adoção da regra da unanimidade em detrimento da regra da maioria. Sua proposta é desmistificar a ideia de que a revisão judicial das normas compromete a democracia. Para ele, “os legisladores não estão, institucionalmente, em melhor posição que os juizes para decidir questões sobre direitos” (DWORKIN, *Uma questão de princípio*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000 p. 27).

⁶⁵¹ A ação coletiva é estatística quando aquilo que o grupo faz é uma função, geral ou específica, de algo que os membros individuais do grupo fazem sozinhos, ou seja, daquilo que fazem sem pensar que estão agindo enquanto grupo (v.g. ação conjunta de banqueiros afetando o mercado monetário). A ação coletiva é comunitária quando não pode ser reduzida a mera função estatística das ações individuais, quando pressupõe um agente coletivo especial e distinto. Acontece quando os indivíduos agem juntos de forma que fundam suas ações separadas num ato ulterior unificado que, encarado em conjunto, é um ato deles (v.g. o caso da culpa coletiva e a sensação de alemães como responsáveis pelo terror nazista).

critério estatístico e majoritário em si mesmo considerado não é suficiente para se garantir verdadeiros ideais de uma democracia, podendo, inclusive, oprimir os direitos das minorias.⁶⁵²

Essa concepção comunitária de democracia traz consigo a ideia de que uma sociedade em que a maioria despreza as necessidades e perspectivas de uma minoria não só é injusta como é ilegítima. Portanto, a exigência de unanimidade para os convênios autorizativos do Confaz, ao obstar que a maioria imponha sua decisão em prejuízo da minoria, acaba por preservar os direitos dos Estados, inexistindo ofensa democrática como tem se alardeado. De mais a mais, não se pode perder de vista que o pacto federativo é a pedra de toque da regra da unanimidade do Confaz – o princípio é, como se viu, o argumento genético da previsão da lei complementar – e, ao assegurar a cada Estado o direito de participar de todas as decisões coletivas, os protege contra deliberações de outros entes que potencialmente possam gerar risco às suas respectivas economias internas.

A regra da maioria e a “mera contagem de cabeças” para produzir a legislação são, na verdade, argumentos geralmente utilizados para demonstrar um suposto caráter autoritário e antidemocrático e não o contrário, na medida em que, em tese, oprimem a minoria. Jeremy Waldron expõe que as vozes críticas ao uso da maioria para produção da legislação aduzem que a decisão majoritária poderia ser também usada por grupos de terroristas, cuja divergência sobre qual seria seu próximo alvo demandaria o recurso à opção da maioria. Por isso, na defesa da “dignidade da legislação”, o autor procura desconstruir a visão autoritária da regra da maioria, analisando as suas relações com a minoria e, ao fim e ao cabo, demonstra a sua legitimidade.⁶⁵³

Fica claro, assim, que, presumivelmente, a regra de tomada de decisão ideal não seria a regra da maioria, mas sim a regra da unanimidade, tendo em vista que esta melhor contempla todos os interesses, e não apenas os de uma parcela deles.⁶⁵⁴ A decisão unânime é a única que proporciona uma garantia absoluta aos indivíduos, eis que não gera risco, diante do poder de veto inerente a esse procedimento de tomada de decisão. Dessa forma, se as deliberações

⁶⁵² Nesse sentido, confira: DWORKIN, Ronald. *Constitucionalismo e Democracia*. Traduzido por Emílio Peluso Neder Meyer. Publicado originalmente no *European Journal of Philosophy*, n. 3:1, p. 2-11, em 1995, p. 5-6. Ao confrontar o constitucionalismo com a concepção de democracia como a mera expressão de vontade de uma maioria, assim considera o filósofo: “Democracia quer dizer regra da maioria legítima, o que significa que o mero fator majoritário não constitui democracia a menos que condições posteriores sejam satisfeitas. É controverso o que essas condições exatamente são. Mas algum tipo de estrutura constitucional que uma maioria não pode mudar é certamente um pré-requisito para a democracia.” (p. 3).

⁶⁵³ WALDRON, Jeremy. *A dignidade da legislação*. Trad. Luís Carlos Borges, São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 152. Waldron assevera que não há nada especificamente democrático na decisão majoritária: “Por si, o princípio nada implica quanto ao sufrágio. A corrupta Câmara dos Comuns, comprada e vendida pelos proprietários ingleses do século XVIII, usou a decisão majoritária. [...] Pelo que sabemos, os conselhos de terroristas a usam para selecionar seus alvos, quando discordam quanto a quem serão as próximas vítimas” (p. 152-153).

⁶⁵⁴ BOBBIO, Norberto. *op. cit.*, 2000, p. 432 e ss. Bobbio observa que, da mesma forma que a democracia direta não se revela factível na contemporaneidade, a regra da unanimidade não se revela praticável, podendo conduzir à impossibilidade de tomada de uma decisão. Na mesma lógica que as sociedades afastaram-se de uma democracia direta, admitindo-a em sua forma representativa, a regra da unanimidade foi posta de lado, e em seu lugar surge a regra da maioria.

realizadas no Confaz seguissem a vontade da maioria, gerariam potenciais riscos para as minorias vencidas no processo decisórios.⁶⁵⁵ Todavia, como na prática é muito complexa a obtenção do consenso unânime, nas democracias atuais acaba por prevalecer o caráter majoritário:⁶⁵⁶ as decisões são tomadas com fundamento em uma maioria (como técnica de decisão), mediante representação, geralmente majoritária (maioria no sentido de técnica de representação).

Com efeito, Waldron se vale da doutrina de John Locke a favor da decisão majoritária e demonstra que o consentimento unânime de todos os membros é quase impossível de conseguir se considerarmos as vicissitudes que manterão alguns distantes da assembleia e dividirão os interesses e opiniões dos outros.⁶⁵⁷ Por isso, na maior parte dos casos, são as decisões majoritárias que viabilizam o exercício da democracia. Mas isso não significa, contudo, que a existência de procedimentos em que se exige a tomada de decisões unâнимes a contrariem, precisamente porque não há uma concepção clara do que seja um procedimento democrático,⁶⁵⁸ existindo situações em que a decisão unânime é fundamental para proteção dos direitos da minoria.

Misabel Derzi e Tarcísio Magalhães defendem que a unanimidade é a regra mais adequada ao contexto de uma instituição como o Confaz, que opera segundo a lógica da democracia baseada em interesses,⁶⁵⁹ concepção que, segundo Richard Primus,⁶⁶⁰ consiste num modelo em que os participantes estariam muito mais preocupados em defender (estratégica e egoisticamente) suas preferências exógenas ao processo democrático, do que buscar construir

⁶⁵⁵ No processo de tomada de decisão coletiva regido pelo princípio majoritário, os votos contrários nada valem, haja vista que a decisão tomada poderá ser imposta aos vencidos, a despeito de sua discordância. Por isso, a adoção da regra da maioria faz-se, na realidade, por imperativos pragmáticos, devendo-se reconhecer que seu preço consiste em boa parcela de segurança individual em relação aos vencidos. Nos autos da ADPF nº 198, a PR manifestou-se, na defesa da regra da unanimidade, argumentando que ela se faz necessária por não ser razoável admitir que a lei infraconstitucional pudesse permitir que um único Estado sofresse prejuízo em suas receitas provenientes do ICMS, por decisão proferida por maioria dos votos “dos demais pares políticos, qualquer que fosse a maioria, sem sua anuência e com a perda de autonomia do Estado vencido” (fl. 59). O PGR seguiu a mesma trilha ao aduzir que “o que se busca com tal obrigação é garantir que todos os Estados, sejam mais ou menos desenvolvidos, tenham tratamento isonômico, assegurando-se que não sejam aprovados benefícios de interesse meramente regional, mas somente aqueles que reflitam o caráter nacional do ICMS” (fl. 106).

⁶⁵⁶ “A democracia, em favor da elaboração de uma ordem social ulterior, renuncia à unanimidade e contenta-se com as decisões tomadas pela maioria, limitando-se a aproximar-se de seu ideal original. [...] [O estabelecimento de atos normativos] seria impossível se fosse necessário decidir unanimemente as modificações na vontade do Estado”. (KELSEN, Hans. *A Democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 31).

⁶⁵⁷ WALDRON, Jeremy. *op. cit.*, p. 169.

⁶⁵⁸ O professor e político português Miguel de Poiars Maduro, que foi advogado-geral no Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, contesta o alegado deficit democrático decorrente das restrições à aplicação do princípio majoritário nos processos de decisão do Conselho Europeu e assevera que “o facto de a unanimidade apresentar problemas democráticos relacionados com o ‘medo dos poucos’ não significa, por si só, que as decisões majoritárias serão sempre mais democráticas, representativas e eficientes.” (MADURO, Miguel Poiars. *A constituição plural: constitucionalismo e União Europeia*. Lisboa: Principia, 2006, p. 278).

⁶⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *op. cit.*, p. 90.

⁶⁶⁰ PRIMUS, Richard. *When democracy is not self-government*. *Cardozo Law Review*, n. 18, p. 1.417-1.457, 1997.

novas compreensões, mirando um ideal comum.⁶⁶¹ A segunda concepção normativa de democracia apontada por Primus seria o consagrado modelo da democracia deliberativa, defendido por Habermas e Rawls, entre outros, como uma forma dinâmica de busca pelo bem comum em que são descritas situações ideais em que os participantes estão dispostos a convencer e a ser convencidos, ou seja, em vez de meramente defenderem posicionamentos, deliberam sobre a melhor escolha política.

A função do representante do Estado que compõe o Confaz é justamente defender o interesse do seu Estado de modo egoístico. Ele deverá agir de modo estratégico para garantir os melhores resultados para o ente que ele representa. Deve-se considerar, ainda, que a escolha pela exigência da unanimidade de votos nas deliberações do Confaz foi do legislador complementar e devidamente justificada. Afirmar que essa regra é antidemocrática por produzir decisões em que não prevalece a vontade da maioria dos Estados-membros afronta a deliberação da própria maioria política dos representantes brasileiros eleitos – inclusive dos Estados, no Senado Federal – situados no Congresso Nacional.

Não se nega que a regra da unanimidade gere problemas práticos. Com a regra, revela-se difícil a obtenção de um mínimo de consenso para atingir uma maioria qualquer de votos em prol da aprovação de uma proposta legislativa, como a concessão de incentivos de ICMS. Há, de forma clara, uma grande possibilidade de impasse e indecisão em um sistema que exige a unanimidade para a tomada de decisões.⁶⁶² Além disso, a regra da unanimidade gera o problema do *hold out*,⁶⁶³ ou seja, um Estado-membro resistente em conferir sua concordância para a formação do consenso unânime, pode se portar de maneira estratégica ou oportunista, o que fragilizaria o sistema, uma vez que sua vontade irá se sobrepôr à dos demais. No entanto, tais problemas foram sopesados pelo legislador nacional, tendo ele decidido pela necessidade da

⁶⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *op. cit.*, p. 84. No caso da democracia de interesses, as instituições públicas são vistas como fóruns em que os representantes-advogados tentam promover os interesses do eleitorado específico que representam.

⁶⁶² Robert Cooter aponta as seguintes deficiências de um sistema baseado na regra da unanimidade: “O poder de barganha depende das consequências da falha na negociação. Se uma negociação é frustrada, cada parte deve fazer o seu melhor sem a cooperação dos demais. As partes que se beneficiam menos da cooperação terão o maior poder de barganha. Como uma parte pode ter êxito sem a cooperação dos demais depende da regra da ação coletiva. Primeiramente, considere a regra da unanimidade. Negociações frustradas na regra da unanimidade paralisam as ações coletivas. Consequentemente, quando barganham sob a regra da unanimidade, as regiões e as coletividades com menor necessidade de cooperação podem demandar as melhores condições. [...] A força da negociação está nas mãos dos membros potenciais de uma coalizão majoritária. Quando se negocia sob uma regra de maioria, as regiões e as localidades dentro da coalizão interna podem demandar melhores condições de cooperação dos externos”. (COOTER, Robert D. *The Strategic Constitution*. New Jersey: Princeton. 2002, p. 112 – tradução livre).

⁶⁶³ Fernando Araújo decreve o *hold out* como uma a situação de “ameaça chantagista do veto”. (ARAÚJO, Fernando. *A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios: O Problema Económico do Nível Ótimo da Apropriação*. Almedina, Coimbra, 2008, p. 128). Ainda sobre o tema: “Sob a regra de tomada de decisão mais inclusiva, a unanimidade, cada votante é parte necessária para qualquer acordo. Uma vez que cada votante possui, portanto, um monopólio sobre um recurso essencial (qual seja, seu consentimento), cada pessoa pode pretender obter todo o benefício do acordo para si mesmo.” (BUCHANAN, James; TULLOCK, Gordon. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Michigan: The University of Michigan Press, 1965, 3.6.11).

regra. Não se pode retirar a regra da unanimidade do contexto: ela serve para preservar a Federação e se dá no bojo de decisões exonerativas de imposto, o que, ao menos em tese, seria campo raríssimo de ocorrência.

Como exposto, um dos argumentos na defesa da inconstitucionalidade da regra da unanimidade é o de que a dificuldade em se obter a autorização convenial acaba por gerar mais guerra fiscal, pois seria “difícil” cumprir o texto constitucional. Não obstante, essa tese não ultrapassa o exame empírico da questão. Ora, mais de quatro mil convênios foram firmados pelo Confaz desde a promulgação da CRFB/88, sendo que mais de 70% se referem à concessão de benefícios de ICMS, o que demonstra a plena atividade do órgão nessa função e que inúmeros benefícios já foram concedidos e aprovados, à unanimidade. Revela-se, portanto, frágil a alegação de que a unanimidade seria inconstitucional por impedir “completamente” a concessão de benefícios fiscais no âmbito do Confaz.

A concessão de incentivos, benefícios e isenções fiscais não é a regra na tributação, mas a exceção, limitada pelos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.⁶⁶⁴ As exonerações de impostos, dependendo da situação, reduz a arrecadação até mesmo de outros entes, com a diminuição do montante sujeito à repartição constitucional obrigatória. E o que é mais grave: as desonerações fiscais tendem a favorecer os mais privilegiados, ampliando a regressividade do sistema,⁶⁶⁵ na medida em que, como afirmam Murphy e Nagel, “toda vantagem tributária é uma redistribuição que vai daqueles que não tem vantagem para os que têm: o excedente de renda que estes últimos conservam à sua disposição tem de ser coberto por impostos mais altos cobrados dos primeiros”.⁶⁶⁶

Mais restritas ainda devem ser as desonerações no âmbito do ICMS. Como o ordenamento brasileiro adota a técnica do “imposto sobre imposto” para atingir a não-cumulatividade, ocorrerá necessariamente o “efeito recuperação”⁶⁶⁷ sempre que existam desonerações ou alíquotas diferenciadas ao longo da cadeia de produção/circulação. Por isso, a

⁶⁶⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1, n. 1, Imprensa: Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p. 336.

⁶⁶⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Liberalismo, desigualdade e direito tributário. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 110, 2015, p. 217-272. Nas palavras dos autores, as “políticas *trickle-down*, de incentivo aos mais ricos, se baseiam na ideia de que, com o passar do tempo, a prosperidade “gotejará” nos mais pobres. Ocorre que, ao invés de um maior crescimento econômico, o que se viu foi o enriquecimento dos ricos, sem uma correspondente melhoria substancial na qualidade de vida dos pobres.” (p. 234).

⁶⁶⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *op. cit.*, p. 226-227.

⁶⁶⁷ Não importa se as alíquotas das etapas anteriores são inferiores às da etapa final. Em regra, a alíquota inferior, ou até mesmo a isenção no curso da cadeia, não beneficia o consumidor, pois a diferença será recuperada através da aplicação de uma alíquota nas operações posteriores. O efeito recuperação é um fenômeno ocorrido na técnica de não cumulatividade imposto sobre imposto em que o montante recolhido aos cofres públicos será determinado pela alíquota da operação final, sendo recuperada a diferença entre as alíquotas anteriores. Alcides Jorge Costa explica que “utilizado o método imposto sobre imposto, uma alíquota inferior ou uma isenção no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, porque a diferença é recuperada pelo fisco através da aplicação da alíquota mais elevada nas operações posteriores” (COSTA, Alcides Jorge. “ICM – Créditos – Natureza Jurídica – Correção Monetária”. *Revista de Direito Tributário*, n.º 45, 1988, p. 133).

doutrina há muito concluiu que, em tributos plurifásicos sobre o consumo que se aspiram neutros, como é o caso do ICMS, as isenções nas fases iniciais e intermediárias da cadeia podem provocar distorções e devem ser evitadas. Faz total sentido, portanto, que os critérios pelos quais se pautam as concessões de benefícios de ICMS sejam unânimes e harmônicos dentro do território nacional de modo a evitar que cada Estado adote critérios próprios, que podem terminar por gerar efeitos nocivos à neutralidade, tão almejada em se tratando de um imposto de mercado.⁶⁶⁸

No que diz respeito à situação econômica de cada Estado da Federação, é certo que nosso país possui diversas heterogeneidades estruturais e um grave problema de desigualdade regional. De um lado, algumas regiões concentram a maior parte da riqueza nacional, e, de outro, há locais que enfrentam problemas de subdesenvolvimento, com forte impacto social. Nesse contexto, mostra-se fundamental a implementação de um federalismo cooperativo, razão pela qual a CRFB/88 definiu as áreas de competências de cada ente federado e a repartição tributária. Na verdade, não carece o ordenamento constitucional de instrumentos jurídico-administrativos destinados ao planejamento e execução concreta de políticas públicas aspirando a redução das desigualdades regionais. Entretanto, a harmonização nacional, dentro de um Estado federal, compete ao poder central, motivo pelo qual as desigualdades materiais dos Estados-membros não devem ser solucionadas unilateralmente por eles, não havendo justificativa para disputa que se estabeleceu na atração de investimentos para seus respectivos territórios utilizando-se da guerra fiscal.

8.4. A participação do Legislativo na ratificação dos convênios de ICMS

Na década de 1980, Geraldo Ataliba já advertia sobre os convênios interestaduais celebrados entre os Estados para concessão de isenções do antigo ICM,⁶⁶⁹ demonstrando grande inconformismo com a jurisprudência e parte da doutrina da época que admitiam a incorporação das normas concessivas de benefícios fiscais acordadas pelos Poderes Executivos no âmbito do Confaz, sem o aval do Poder Legislativo. Apesar de a legislação complementar nacional então vigente dispor diversamente, considerava o autor serem inconstitucionais todas as isenções aplicadas com base imediata em convênios celebrados pelos secretários de Fazenda dos Estados, propondo uma interpretação sistêmica dos princípios e regras constitucionais, uma vez que o convênio não seria sequer norma tributária, mas uma norma contratual.

⁶⁶⁸ Cf. MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

⁶⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. “Convênios interestaduais e isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias”. *Revista de informação legislativa*, v. 17, nº 65, Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, p. 127-130, jan./mar. 1980; e ATALIBA, Geraldo. “Convênios Interestaduais”. *Revista de Direito Público*, Ano XVI, nº 67, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo: julho/setembro, 1983, p. 47-63.

Já sob a égide de uma nova Constituição, a LC 24/75 ainda continua a regradar o processo legislativo que envolve a concessão de benefícios fiscais do atual ICMS e ainda tem demandado questionamentos seja no âmbito doutrinário quanto nos Tribunais. Embora persistam entendimentos doutrinários admitindo a incorporação de convênios por decretos estaduais,⁶⁷⁰ tal procedimento tem sido bastante questionado, haja vista que suprimir a participação do Poder Legislativo implicaria ofensa aos princípios da separação dos poderes e da reserva constitucional de competência legislativa.

Sacha Calmon⁶⁷¹ somente admite a fórmula do convênio se for ratificado pelo Legislativo, considerando o mecanismo da LC nº 24/75 inválido. Misabel Derzi considera que a isenção e outros benefícios fiscais sempre dependem de lei própria, específica, não podendo ser chanceladas por ato do Poder Executivo, mas apenas por meio da edição de um novo diploma legal. A autora também concebe o convênio de ICMS como prévio ato administrativo, firmados por órgão colegiado, constituído de representantes do Poder Executivo, cuja força de lei, modificadora do direito interno estadual, decorrerá da ratificação das Assembleias Legislativas.⁶⁷² No mesmo sentido, manifestam-se Roque Carrazza⁶⁷³ e Paulo de Barros Carvalho, autores que aceitam a recepção mediante decreto legislativo.⁶⁷⁴ Na verdade, na linha do que ensinou Geraldo Ataliba, poderia ser feita uma analogia com o procedimento de aprovação dos tratados internacionais,⁶⁷⁵ na medida em que, ao referendar esses acordos negociados pelo chefe do Executivo, o Congresso Nacional expede decretos legislativos, que tem eficácia análoga à de uma lei.

Assim, embora parte da doutrina defenda que a matéria deve ser objeto de lei em sentido formal e material, outra parte, acredita ser necessária apenas lei em sentido material (decreto legislativo, por exemplo). De qualquer forma, a maioria converge-se no sentido de que deverá haver a deliberação pelo Parlamento para admitir a concessão do benefício fiscal do

⁶⁷⁰ Nesse sentido: MUZZI FILHO, Carlos Victor; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. “A guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 233, São Paulo: Editora Dialética, p. 58-59.

⁶⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “ICMS - Natureza Jurídica dos convênios de Estados-membros - Inconstitucionalidade continuada”. *Revista de Direito Tributário*. nº 64, 1993.

⁶⁷² Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 100.

⁶⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 349. Alcides Jorge Costa perfilhava o seguinte entendimento: “Os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICM. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativas, mas que não pode eliminá-la”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 130).

⁶⁷⁴ “Não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira. Igualmente os convênios celebrados pelas unidades políticas, entre si, deverão submeter-se à apreciação das respectivas Assembleias sem o que não se introduzem no ordenamento.”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 112).

⁶⁷⁵ “É que a analogia ‘iuris’ entre os convênios interestaduais, na federação, e os internacionais no plano externo, é quase absoluta. E como, ao tratar dos convênios interestaduais, o texto constitucional brasileiro não fez ressalvas, é forçoso entender que o regime dos tratados internacionais, no que couber, lhes é inteiramente aplicável.” (ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, p. 51).

ICMS. Assim, em que pese as previsões da LC nº 24/75, prevalece amplamente o entendimento de que após a celebração de convênio no âmbito do Confaz é fundamental a aprovação legislativa desse convênio por parte do Poder Legislativo estadual.⁶⁷⁶

Como se não bastassem os robustos argumentos do princípio da legalidade e a previsão do art. 150 § 6º, da CRFB/88, a exigência de lei para incorporação interna do convênio do Confaz ganhou força com a superveniência do art. 14 da LRF que, como visto, estabelece que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada pressupostos. De fato, não há mais como defender que os convênios que instituem benefícios ou incentivos fiscais possam ser impositivos. Essa difícil questão da recepção dos convênios do Confaz toca também no próprio federalismo, pois não se poderia admitir que uma lei nacional retirasse dos Estados o poder de reger – seja criando ou exonerando – os tributos de sua competência.⁶⁷⁷ No entanto, acredita-se que o que se almeja com tal limitação é justamente a preservação da Federação, evitando a competição predatória entre os entes federados estaduais. Não se pode perder de vista que a questão se relaciona à repartição constitucional de competência de modo que a supressão parcial de atribuições, até então conferidas às Assembleias Legislativas, caracteriza uma simples transplantação de competência tributária em matéria de exonerações fiscais.⁶⁷⁸

Nesse aspecto, é importante considerar que a perda de poder do legislador estadual não significa, de forma alguma, prejuízo ao federalismo, muito pelo contrário. Relembre-se do caso da Alemanha, onde não foram os Estados, mas os parlamentos estaduais que perderam a importância, de modo que não houve ruptura em relação ao princípio federalista. Trata-se de um federalismo executivo em que há uma igualdade entre os Estados-membros e a União, na

⁶⁷⁶ Na mesma trilha, vide ainda FANUCCHI, Fabio. “Inconstitucionalidade da Lei Complementar 24, de 1975”. *Revista de Direito Administrativo*. nº 120, Rio de Janeiro: abr./jun. 1975, p. 507-511; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “A concessão, por convênios do CONFAZ de benefícios fiscais do ICMS e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan./fev. 2010; COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 130; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007, p. 190; LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. Niterói: Impetus, 2010, p. 441-442; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32 ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 389 (“o instrumento pelo qual os Estados devem conceder ou revogar isenções há de ser lei. Os convênios que celebrem uns com os outros devem funcionar como limitações ao Poder Legislativo de cada qual, mas não como instrumento para disciplinar as relações entre o fisco e o contribuinte”); MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 212.

⁶⁷⁷ A despeito de a ofensa ao federalismo ter sido pouco abordada pela doutrina, as críticas de Fabio Fanucchi foram contundentes: “o Legislativo brasileiro concordou, pacificamente, que se lhe retirasse uma das suas funções indelegáveis, garantida pela Constituição. Mas, fez ainda mais: admitindo que as reuniões de onde sairão os convênios sejam presididas por representantes do Governo Federal (art. 29 da Lei Complementar nº 24/75) e estabelecendo na Lei Complementar regras de aprovação tácita dos convênios por estado que não ratifique o convênio em certo prazo, quebrou a estrutura fundamental do federalismo, retirando dos estados a autonomia de decisão em matéria que é (ou deveria ser) de sua exclusiva competência.” (FANUCCHI, Fabio. “Inconstitucionalidade da Lei Complementar 24, de 1975”. *Revista de Direito Administrativo*. nº 120, Rio de Janeiro: abr./jun. 1975, p. 510-511).

⁶⁷⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 374.

formação de um condomínio federativo. Destarte, se os poderes legislativos estaduais perderam o poder imediato da concessão de benefícios fiscais de ICMS, isso não significa que o Estado-membro, na qualidade de um ente federado o tenha perdido. Como ponderou Souto Maior Borges, não se trata de uma competência orgânica do legislativo estadual, mas da pessoa jurídica de direito público para instituir isenções de ICMS, nem mesmo a outorga de competência unilateralmente exercitável, mas de exercício plural, pelo ato convencional.⁶⁷⁹

Nos próximos tópicos, analisar-se-á criticamente o processo legislativo para concessão dos benefícios fiscais de ICMS, considerando a evolução da jurisprudência do STF e a legislação interna de alguns Estados, no intuito de verificar a necessidade de participação efetiva do Parlamento estadual, considerando que só se alcançará a democracia com um modelo de separação dos poderes que permita a detecção das decisões públicas aos argumentos apresentados pelo povo, não de modo simbólico, mas efetivo.

8.4.1. O art. 4º da LC nº 24/75 e a recepção dos convênios pelos Estados: estudo comparado

O fato de as previsões constitucionais serem claras quanto à exigência de que o Poder Legislativo delibere sobre os benefícios fiscais de ICMS não significa que na prática isso tem sido obedecido. Os Poderes Executivos, em sua maioria, após a autorização do Confaz, simplesmente têm regulamentado os benefícios, sem dar qualquer satisfação aos legisladores. Tais comportamentos acabaram por transformar o ICMS, na prática, um verdadeiro “imposto dos Executivos”, um “imposto bandoleiro”, cujas desonerações fiscais se dão à margem da lei.⁶⁸⁰ A indefinição quanto aos procedimentos se dá em boa parte por um certo conformismo da doutrina da prática generalizada de ratificações por meros atos do Executivo num contexto de guerra fiscal instalado no país, além do fato de que o tema não tem grande apelo judicial, dado o baixo interesse dos contribuintes em suscitar a inconstitucionalidade dos convênios por falta de ratificação do Poder Legislativo, afinal deles se beneficiam.⁶⁸¹

No que tange à ratificação⁶⁸² dos convênios, a LC nº 24/75 dispõe, em seu art. 4º, que “dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial

⁶⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. *op. cit.*, p. 374-375.

⁶⁸⁰ Leciona Misabel Derzi: “As Assembleias Legislativas de todos os Estados são fracas em relação ao ICMS, fraquíssimas, mesmo agora. São praticamente inexistentes. [...] O ICMS é um tributo bandoleiro, à margem do princípio da legalidade. [...] É um fenômeno da realidade nacional. Se os senhores me perguntarem se o federalismo está forte, se os Estados participam da feição do ICMS, digo que sim, participam ainda hoje. Mas as Assembleias Legislativas, não.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. In: *Seminário Legislativo Minas na Reforma Tributária*. ALMG. p. Diário do Legislativo de 12/7/2003).

⁶⁸¹ COSTA, Alcides Jorge. *op. cit.*, p. 88.

⁶⁸² Tecnicamente, os Parlamentos estaduais não “ratificam” os convênios, mas aprovam os benefícios fiscais autorizados previamente pelo Confaz. Prefere-se o uso do termo “recepção” ao invés de “ratificar”. Todavia, como a legislação nacional usa o termo ratificação dos convênios, a literatura do tema também o faz, sem um juízo crítico, de modo que no trabalho o termo será utilizado como sinônimo. Fazendo um paralelo com o regime dos tratados internacionais, o termo “ratificação” é ser usado para designar o momento em que o presidente da República informa os demais Estados signatários a sua vontade de cumprir os termos do acordo. O compromisso é “aprovado” – e não “ratificado” – pelo Congresso Nacional, mediante decreto

da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado”. Como se lê, embora haja testemunhas de que isso não teria sido previsto no anteprojeto e que a regra teria sido retirada por um “tecnocrata de Brasília”,⁶⁸³ a LC 24/75 dispensou a ratificação do convênio celebrado pelo representante do Poder Executivo pelas Assembleias. Certamente, o período de autoritarismo político contribuiu para concentrar mais atribuições no Poder Executivo.

A proposição que originou a LC 24/75 – PLC nº 32, de 1974 – foi iniciada pelo Poder Executivo. Na Exposição de Motivos nº 505, de 1973, do então Ministro da Fazenda, Antônio Delfim Netto, ficou cristalina a preocupação do Governo federal com o seguinte: (1) o caráter nacional do ICM, de competência dos Estados num país de regime federativo, criando-se, conseqüentemente, a possibilidade de uma unidade conceder benefícios, isoladamente, anulando a neutralidade do tributo, surgindo a necessidade de coordenação entre os Estados; (2) que, apesar das proibições legais, foram concedidas isenções e outros favores fiscais, visando facilitar a localização de atividade produtiva nos territórios de cada Estado ou criando verdadeiras barreiras alfandegárias entre Estados; (3) o Ministério da Fazenda vinha fazendo reuniões sucessivas com os Secretários de Fazenda estaduais para fazer com que as isenções fossem de caráter geral e previamente aprovadas, com sucesso, tornando-se necessário formalizar o sistema; (4) a ratificação do convênio pelo Poder Executivo de cada Estado não seria novidade, pois já vinha sendo feita assim.

Apesar de parecer verdadeira a informação quanto à prática de ratificação por meros decretos, já havia questionamentos jurídicos sobre essa situação mesmo antes do advento da LC nº 24/75, como pode se perceber do julgamento, no STF, do RE nº 83.310/RS,⁶⁸⁴ em que a Primeira Turma acabou entendendo que haveria a necessidade de ratificação do convênio por lei estadual. Tanto é verdade que emendas parlamentares foram apresentadas no intuito de

legislativo, promulgado pelo presidente do Senado. Após o procedimento, o presidente da República poderá ratificar o tratado celebrado e aprovado, não estando vinculado à aprovação legislativa, já que a ratificação se trata de ato discricionário.

⁶⁸³ Coêlho dá o seu depoimento pessoal: “o texto original previa que a ratificação dos convênios seria da alçada das Assembleias Legislativas. Sou testemunha pessoal dos fatos porque era Assessor de Secretário de Estado. Foi um Tecnocrata de Brasília – e na época era forte o regime, o poder central, o Ministério da Fazenda – que cometeu a monstruosidade jurídica de, contrariando a Constituição, conferir ao próprio Executivo a missão de se homologar a si próprio. Depois é que vieram os ‘juristas’ de segunda mão, na inglória tentativa de juridicizar o que é visceralmente injurídico.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM: Competência exonerativa*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982, p. 66).

⁶⁸⁴ “[...] Convênio celebrado pelos Estados para outorga de isenção. Necessidade de ratificação por lei estadual. [...]” (RE 83.310, Rel. Min. Bilac Pinto, Primeira Turma, julgado em 11/05/1976, DJ 08/07/1976).

alterar o processo de ratificação por decreto.⁶⁸⁵ Não obstante, a LC 24/75 foi aprovada como pretendido pelo Governo federal.

Regulando o processo de ratificação e seguindo os termos da LC nº 24/75, o Convênio nº 133, de 12 de dezembro de 1997, que aprova o Regimento do Confaz, dispõe, em seu art. 36, que dentro do prazo de quinze dias, contados da publicação do convênio, o Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal publicará Decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado. Diante de tais normas, a maior parte dos Estados têm concedido benefícios fiscais apenas por meio da edição de decreto do Poder Executivo, entendendo que o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/88 determina que a própria deliberação dos Poderes Executivos é que concede e revoga benefícios, ou que a parte final do § 6º do art. 150 é uma ressalva à exigência de lei.⁶⁸⁶ Soma-se a isso o fato de que o art. 4º da LC 24/75, ao tratar da ratificação de convênios, refere-se a mero decreto executivo. Assim, entender-se-ia que a ratificação, via decreto, é a própria concessão do benefício.

Em razão de tal interpretação, os Estados limitam-se a editar os decretos, ou, como ocorre na maioria das vezes, deixam transcorrer o prazo para sua edição, ocorrendo a ratificação tácita. A partir daí, consideram válidos os benefícios. Tudo sem qualquer respaldo ou deliberação do Poder Legislativo.⁶⁸⁷ É interessante notar que muitas vezes, as legislações infraconstitucionais dos Estados violam as próprias Constituições Estaduais que impõem o cumprimento do princípio da legalidade, ainda quando se tratar de concessão de benefícios fiscais de ICMS. Examine-se alguns ordenamentos jurídicos estaduais.

⁶⁸⁵ O deputado Batista Miranda apresentou emenda objetivando dar nova redação ao art. 4º, sob o argumento de que “não é recomendável transferir ao Poder Executivo de cada Unidade da Federação a ratificação dos convênios celebrados”.

⁶⁸⁶ Consigne-se que há PEC (nº 62/2007) tramitando com o objetivo de alterar o art. 150, § 6º, entre outros, retirando a sua parte final (o trecho “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’”). Tal proposta é de iniciativa do Poder Executivo e decorre do desmembramento de dispositivos não aprovados na “Minirreforma Tributária” de 2003, que resultou na EC 42/2003 (PEC nº 41/03, na Câmara). Tal proposta encontrava-se originariamente na PEC 41 e constou do substitutivo apresentado pelo relator, o deputado Virgílio Guimarães, na comissão especial da Câmara, tendo, inclusive, saído da Câmara com a nova redação.

⁶⁸⁷ Em Goiás, por exemplo, o Governador do Estado tem aprovado e ratificado os convênios concessivos de benefícios fiscais de ICMS com fundamento nos arts. 37, IV, da Constituição de Goiás, e 4º das Disposições Finais e Transitórias da Lei nº 11.651, de 1991 [Código Tributário Estadual], e na LC nº 24, de 7 de janeiro de 1975. No Maranhão, a Lei nº 7.799/2002, que dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado, estabelece que as isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto serão concedidos ou revogados mediante convênio celebrado nos termos de lei complementar (art. 9º). Segundo os §§2º e 3º, do art. 9º, o regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu, ficando o Poder Executivo autorizado a conceder os incentivos e benefícios fiscais. No Estado do Acre, a Constituição prevê que “cabe a lei complementar, quanto ao imposto de que trata o inciso II [ICMS] [...] g) regular a forma como, mediante autorização do Poder Legislativo do Estado, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 143, § 9º). A LC nº 55/2007, que disciplina o ICMS, prevê, em seu art. 4º, que “as isenções do imposto somente serão concedidas ou revogadas, nos termos da [LC 24], por meio de convênios celebrados e ratificados pelas unidades federadas e pelo Distrito Federal, representado pelo Secretário da Fazenda”. No Estado de Alagoas, a Lei nº 4.418/1982 exclui do princípio da legalidade (art. 3º) “as normas baixadas pelo Poder Executivo em decorrência de convênios celebrados entre os Estados, na conformidade do que dispõe a legislação federal” (§2º). No Rio de Janeiro, a Lei nº 2.657/96, que regula o ICMS, estabelece, no art. 41, que “as isenções serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelo Estado, conforme o estabelecido em lei complementar federal”. Recentemente, foi aprovada a Lei nº 8.926, de 2020, dispondo sobre a necessidade de recepção por lei ordinária. Em São Paulo, o Governo vinha ratificando os convênios com fundamento direto no art. 4º da LC 24/75 (para facilitar a visualização, basta conferir, a título de exemplo, o Decreto nº 48.605, de 2004, que ratificou diversos convênios), mas, recentemente, parece estar submetendo ao Poder Legislativo, como se vê do PL nº 646/2020 (Lei nº 17.299/2020), que ratificou os Convênios 96/18 e 52/20.

No Estado do Amapá, estabelece a Constituição Estadual que “quaisquer benefícios e incentivos fiscais, inclusive inserções [*sic*], anistia e remissão, só serão concedidos mediante lei específica estadual ou municipal” (art. 162). Por outro lado, a Lei nº 400/1997, que consolida o Código Tributário do Estado prevê, no que se refere ao ICMS, que “as isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto serão concedidos ou revogados mediante Convênio [...]” (art. 9º). O art. 10 prevê de forma clara: “os convênios somente produzirão efeitos após sua implementação e regulamentação à legislação tributária do Estado, por ato de Poder Executivo”.

No Estado do Amazonas, a legislação interna afronta nitidamente a Constituição daquele Estado. Segundo a Constituição, no art. 149, §2º, “os atos de concessão de isenções e benefícios fiscais, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição da República, deverão ser obrigatoriamente submetidos à homologação pela Assembleia Legislativa do Estado, devendo esta pronunciar-se após publicação do ato no Diário Oficial da União, no prazo máximo de quinze dias”. Todavia, o Código Tributário do Estado, Lei Complementar nº 19/1997, dispõe que “as isenções e outros incentivos ou benefícios fiscais poderão ser concedidos através de lei estadual específica ou mediante convênio celebrado nos termos de lei complementar” (art. 9º). Isso também ocorre no Estado da Bahia.⁶⁸⁸

A Lei Orgânica do DF determina que os convênios de natureza autorizativa, serão estabelecidos sob condições determinadas de limites de prazo e valor e somente produzirão efeito após sua homologação pela Câmara Legislativa (art. 135, §6º). Verifica-se que, no DF, a Câmara Legislativa de fato tem deliberado sobre tais matérias. Geralmente, são apresentados projetos de decreto legislativo por parlamentares propondo a homologação de convênios do Confaz que, depois do devido processo legislativo, tem acatado todas as autorizações para concessão dos incentivos de ICMS.

Também no Mato Grosso do Sul, a Assembleia Legislativa tem deliberado sobre os convênios autorizativos do Confaz, mediante a edição de decreto legislativo, cumprindo o que determina a Constituição Estadual.⁶⁸⁹ Por exemplo, o Decreto Legislativo nº 566, de

⁶⁸⁸ Constituição Estadual: “Art. 150. As isenções, benefícios e incentivos fiscais somente serão concedidos mediante aprovação pela Assembleia Legislativa”. Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/1981): “Art. 55. Os incentivos fiscais serão concedidos com base nos convênios aprovados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal, nos termos da lei complementar que rege a matéria. [...] Art. 56. Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar e ratificar convênios para a concessão e revogação de isenção, crédito presumido, redução de base de cálculo e demais favores fiscais de deliberação sujeita à competência do Conselho de Política Fazendária (Confaz). Parágrafo único. A Secretaria da Fazenda poderá celebrar convênio ou firmar protocolo com outras unidades da Federação, no sentido de fixar medidas de controle e fiscalização, bem como para a troca de informações econômico-fiscais”.

⁶⁸⁹ “Art. 62 - Cabe à Assembleia Legislativa, com sanção do Governador, legislar sobre todas as matérias de competência do Estado, especialmente sobre: [...] IX - concessão de anistia, isenção e remissão tributária ou previdenciária e incentivos fiscais;” “Art. 63 - Compete privativamente à Assembleia Legislativa: [...] XXI – aprovar convenções e ajustes de que o Estado seja parte e ratificar os que, por motivo de urgência e no interesse público, foram efetivados sem prévia aprovação;” “Art. 152 - As deliberações do Conselho de Política Fazendária, em matéria tributária de competência do Estado, terão sua vigência

03/12/2015, ratificou diversos convênios, protocolos e ajustes celebrados pelo Estado no âmbito do Confaz. O projeto de decreto legislativo foi iniciado pelo Poder Executivo, mediante o envio da mensagem nº 89/2015.

No Estado do Mato Grosso, a Constituição também reforça a legalidade ao dispor que “qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, estadual ou municipal” (art. 151). No parágrafo único do art. 151 está expresso: a concessão ou revogação de isenções incentivos, benefícios fiscais e tributários, no Estado, dependerá de autorização do Poder Legislativo Estadual ou Municipal. Ao que parece, em alguns casos, o Governo vem cumprindo com as exigências constitucionais, sendo que o Poder Executivo inicia na Assembleia Legislativa um projeto de lei com o escopo de aprovar convênios de ICMS.⁶⁹⁰ Dessa forma, neste Estado, a ratificação se dá por lei ordinária.

Por fim, o caso de Pernambuco chega a ser intrigante, porque a Constituição do Estado exige a prévia aprovação da Assembleia Legislativa em relação à normas que envolvam a *revogação* das isenções ou dos incentivos concedidos na forma do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, quedando-se silente em relação a participação do Poder Legislativo nas hipóteses de efetiva *concessão* dos benefícios.⁶⁹¹

Como se vê, a antinomia de regras sobre o tema, evidenciado com a aparente celeuma em âmbito jurisprudencial – o que será melhor tratado adiante – contribui notavelmente para a desestabilização do sistema tributário brasileiro e para a guerra fiscal do ICMS.

8.4.2. Tentativas de correção do procedimento previsto na lei complementar

Com o advento da CRFB/88, foi proposto o PLC nº 9/91, de autoria parlamentar, para dispor, no lugar da LC nº 24/75, sobre a forma de concessão e revogação de benefícios fiscais referentes ao ICMS. Em sua justificação ressaltou o autor que “é da maior importância novamente regular a matéria referente aos convênios, dissipando dúvidas sobre a amplitude de

condicionada à aprovação pela Assembleia Legislativa.” Por exemplo, o Decreto Legislativo nº 566, de 03/12/2015, ratificou diversos convênios, protocolos e ajustes celebrados pelo Estado no âmbito do Confaz. O projeto de decreto legislativo que tramitou na Assembleia foi iniciado pelo Poder Executivo, mediante o envio da mensagem nº 89/2015.

⁶⁹⁰ Por meio da mensagem nº 34, de 2016, o Governador do Estado, no exercício da competência estabelecida no artigo 39 da Constituição do Estado, submeteu à apreciação da Assembleia, o PL nº 216/2016 que “aprova, nas condições que especifica, os Convênios ICMS 52/91 e ICMS 78/15”. Mencionado projeto foi aprovado pelo Parlamento, tendo sido editada a Lei nº 10.399, de 10/05/2016.

⁶⁹¹ Constituição de Pernambuco: “Art. 109. A revogação de isenções, incentivos ou benefícios relativos a tributos estaduais, ainda que objeto de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, na forma do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição da República, dependerá sempre de prévia aprovação pela Assembleia Legislativa. Parágrafo único. Para atender ao disposto no caput deste artigo, o Poder Executivo encaminhará, devidamente justificado, o instrumento de deliberação à Assembleia Legislativa, que deverá pronunciar-se no prazo máximo de dez dias.”

O Regulamento do ICMS do Estado, baixado pelo Decreto, prevê que “as isenções do imposto com relação às operações e prestações serão definidas em convênio homologado conforme o disposto em legislação específica” (art. 8º).

suas estipulações e sobre a necessidade, já indiscutível, de participação do Legislativo na concessão e revogação de isenções”.⁶⁹² Relativamente a essa questão, na CFT, a proposição recebeu parecer contrário do relator, ao fundamento de que a submissão ao Poder Legislativo estadual dificultaria e desunificaria o processo decisório, pois ficaria a critério de cada Estado a fixação dos procedimentos referentes à tramitação dos convênios das Assembleias Legislativas. Além disso, burocratizaria o processo de aprovação dos convênios, impedindo a tomada rápida de decisão, podendo, inclusive, paralisar a elaboração da legislação do ICMS.

Na CCJ, o relator, num primeiro momento, manifestou-se pela aprovação da proposta, reconhecendo que “essa exigência já consta de bom número de Constituições estaduais e de leis instituidoras do ICMS”, sendo importante para tornar o processo mais transparente e legítimo. Todavia, posteriormente, em novo parecer, o mesmo deputado relator, manifestou-se pela inconstitucionalidade e pela falta de técnica legislativa da proposição. O PLC foi, então, arquivado, nos termos do art. 105 do regimento interno. Persiste, assim, a regra da LC nº 24/75, criada antes da CRFB/88, que, como analisado, não impõe a participação do Poder Legislativo na ratificação dos convênios do Confaz, admitindo, é verdade, que a maioria dos Estados faça a incorporação dos benefícios de ICMS autorizados no conselho por meros decretos.

Como se pode perceber, alguns legisladores nacionais não têm se conformado com o rito previsto na LC nº 24/75 e não ficaram inertes em relação à fundamental participação do Poder Legislativo na concessão dos benefícios fiscais de ICMS. Há proposições que tramitaram no Congresso Nacional com o mesmo objetivo. A título de exemplo, vale mencionar o PLC do Senado Federal nº 375, de 2012, que prevê que o benefício somente terá eficácia, no âmbito de cada Estado, após a ratificação do respectivo convênio autorizativo por lei estadual específica, com as seguintes justificativas: (a) a imprecisa redação da LC 24/75 induziu ao entendimento de que os convênios teriam caráter obrigatório; e (b) a LC 24/75 violaria o princípio da legalidade uma vez que o convênio sem lei estadual que o ratifique não poderia ser eficaz para instituir isenções, incentivos e benefícios fiscais, na medida em que o poder de isentar é corolário do poder de tributar.

Ricardo Lobo Torres considerou que a LC nº 87, de 1996 (a chamada Lei Kandir), atual norma geral do ICMS, deveria ter compatibilizado o regime dos convênios com as garantias do regime democrático da CRFB/1988, passando a exigir a ratificação pelas Assembleias Legislativas, que o autoritarismo político dispensara e que a EC nº 3/93

⁶⁹² A redação do artigo 4º fazia a significativa alteração, *in verbis*: “A partir da publicação do convênio no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, os Estados e o Distrito Federal terão o prazo de sessenta dias para proceder a sua publicação no respectivo órgão oficial, submeter ao Poder Legislativo sua apreciação e efetuar a publicação do correspondente ato de ratificação ou rejeição, tudo de acordo com a tramitação que cada Unidade Federativa estabelecer”.

recomendou. Todavia, na oportunidade da tramitação da Lei Kandir foram feitas pequenas alterações da LC nº 24/75, pelos arts. 27 a 29, sem corrigir o déficit de legitimidade democrática, alterações estas que, inclusive, foram vetadas pelo presidente da República, com fundamento de vício de iniciativa, porque teriam disciplinado sobre a composição e funcionamento do Confaz.⁶⁹³ Efetivamente, apesar de a previsão constitucional não deixar dúvida, principalmente após a EC nº 3/93, é fundamental que o Congresso Nacional dirima o conflito interpretativo que persiste em face da LC nº 24/75, atento à necessidade de a legislação complementar nacional cumprir seu papel de evitar conflitos de competência.

8.4.3. A orientação histórica do STF pela ratificação do convênio por ato do Executivo

Os julgados do STF das décadas de 70 e 80 orientavam-se, salvo raras exceções,⁶⁹⁴ no sentido de que a concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS prescindiria de autorização legislativa específica, haja vista que a ratificação dos convênios, no âmbito dos Estados, seria ato de competência do Poder Executivo. Argumenta-se ainda que a Corte Maior já teria firmado o entendimento de que seria inconstitucional que a Constituição Estadual condicione a validade do convênio à aprovação da Assembleia Legislativa, pois estaria alterando a forma escolhida pela lei complementar para a deliberação dos Estados em relação aos benefícios fiscais de ICMS.⁶⁹⁵ Todavia, o exame detido da jurisprudência do STF revela uma evolução em outro sentido.

É verdade que, no julgamento da ADI nº 165/MG,⁶⁹⁶ o Plenário do STF declarou inconstitucional a norma constante do art. 62, inciso XXV, da CEMG/89, que estabelecia a competência privativa da Assembleia Legislativa de “autorizar celebração de convênio pelo Governo do Estado com entidade de direito público ou privado e ratificar o que, por motivo de urgência, ou de interesse público, for efetivado sem essa autorização”. Em seu voto, o relator Min. Sepúlveda Pertence observou que a Corte já havia distinguido a autorização da Assembleia aos convênios governamentais, no plano estadual, do referendo do Congresso Nacional aos tratados internacionais celebrados pelo Presidente da República (Repr. nº 1.024/GO, Rel. Min. Rafael Mayer, p. 7/5/80, RTJ 94/995) e que o controle do Legislativo dos atos do Executivo

⁶⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 342.

⁶⁹⁴ Versando sobre o ordenamento jurídico do Estado do Rio Grande do Sul, que será mais bem detalhado a seguir, o RE nº 83.310, Rel. Min. Bilac Pinto, Primeira Turma, julgado em 11/05/1976, DJ 08/07/1976, fugiu da regra.

⁶⁹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. “Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 59, 2012, p. 141.

⁶⁹⁶ Ementa: “Separação e independência dos poderes: submissão de convênios firmados pelo Poder Executivo à prévia aprovação ou, em caso de urgência, ao referendo de Assembleia Legislativa: inconstitucionalidade de norma constitucional estadual que a prescreve: inexistência de solução assimilável no regime de poderes da Constituição Federal, que substantiva o modelo positivo brasileiro do princípio da separação e independência dos poderes, que se impõe aos Estados-membros: reexame da matéria que leva à reafirmação da jurisprudência do Tribunal”. (ADI 165/MG, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 07/08/1997, publicado no DJ 26/09/1997).

não envolve participar no exercício da competência do Poder controlado. Em seu voto, o relator chegou a tocar no tema dos convênios de ICMS, sem adentrar especificamente na polêmica da necessidade de ratificação pelas Assembleias. Mencionou que haveria precedentes do Tribunal que teriam aceitado a ratificação por decreto, conforme previsto na LC nº 24/75 (REs nºs 99.648, 109.965⁶⁹⁷ e 106.456⁶⁹⁸), mas reconheceu que a doutrina oporia reparos sérios à tal orientação.

Como se vê, apesar de frequentemente ser lembrado na defesa da ratificação do convênio do Confaz por mero decreto, o julgado não se referiu diretamente à questão, devendo-se ter cautela na simples análise da ementa publicada. Por outro lado, o Ministro reconheceu que havia julgados anteriores do Tribunal admitindo a desnecessidade da participação do Poder Legislativo, em que pese a insurgência da doutrina. Nos mencionados recursos extraordinários, a Corte observou os ditames da LC nº 24/75, considerando legítima a ratificação, por decreto estadual, de convênio concessivo de isenção de ICM.

No referido RE nº 99.648/RJ,⁶⁹⁹ o contribuinte impugnava a revogação da isenção, que não teria sido feita por lei, mas pelo Decreto nº 3.294/1980, que teria ratificado o Convênio ICM nº 07/80. Considerando o art. 23, § 6º, da Constituição de 1967 (com a EC nº 1, de 1969), que previa que as isenções do ICM serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios e por considerar que a Fazenda estadual não teria criado tributo – na medida em que o instituto da isenção pressuporia o fato gerador e a incidência – a Primeira Turma, à unanimidade, considerou constitucional a revogação da isenção, pontuando que, afastada ela, “recomeça a incidir a lei, que exige o tributo e cuja incidência havia sido suspensa”.

Também no RE nº 106.965/SP,⁷⁰⁰ a discussão envolvia uma revogação de isenção do ICM decorrente do Convênio ICM nº 07/80, ratificada pelo Estado de SP, pelo Decreto nº 15.251/1980. Segundo o Min. relator Rafael Mayer, acompanhado à unanimidade, “autorizada por convênio a isenção, somente por convênio há de ser procedida a revogação, e não mediante lei estadual [...]. [C]onvinda a revogação, basta que se ratifique o acordo mediante decreto, como é entendimento pacífico”.

⁶⁹⁷ Na verdade, como o referido RE versa sobre outra temática, acredita-se que teria havido mero erro material, sendo o número correto 106.965.

⁶⁹⁸ Não foi identificado mencionado RE, parecendo ter sido erroneamente referenciado no voto.

⁶⁹⁹ Ementa: “ICM. Isenção e sua revogação. Tanto a isenção quanto sua revogação se fazem por convênios. Aplicação do art. 23, parágrafo 6º, da C.F. e Art. 2º, Parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 24, de 07/01/75. Recurso Extraordinário Não Conhecido”. (RE 97.560, Relator Min. Soares Muñoz, Primeira Turma, julgado em 21/09/1982, DJ 08/10/1982).

⁷⁰⁰ Ementa: “ICM. Isenção. Revogação. Convênio Interestadual. A revogação de isenção do ICM concedia em convênio interestadual, resultante de ato posterior da mesma natureza, independe de lei formal para legitimar-se, mas tão somente de ratificação do convênio revogatório pelo Estado, mediante decreto (Lei complementar nº 24/75). Recurso Extraordinário conhecido e provido. (RE 106.965, Relator Min. Rafael Mayer, Primeira Turma, julgado em 25/10/1985, DJ 29/11/1985).

Prevalecia a orientação de que um Estado não poderia sequer revogar uma isenção – concedida e ratificada anteriormente mediante convênio – sem que houvesse autorização de novo convênio. A revogabilidade das isenções do ICMS estaria submetida a um regime jurídico peculiar, definido na LC nº 24/75, por força do art. 23, § 6º, da Constituição então vigente. Assim, nos termos do § 2º, art. 2º, da mencionada lei complementar,⁷⁰¹ a revogação de uma isenção dependeria da aprovação de quatro- quintos, pelo menos, dos representantes dos Estados convenientes.

A questão sobre se os convênios poderiam ser simplesmente autorizativos quanto à concessão, sem que essa facultatividade se estendesse à revogação das isenções, também chegou a ser abordada pelo Tribunal. Isso porque conforme dispõe o art. 4º da LC 25/75, as isenções previstas em convênio dependem sempre da ratificação do chefe do Poder Executivo para sua ampla eficácia, de modo que a ratificação em si seria facultativa para os Estados convenientes sem que esse atributo pertinente à concessão afete o regime jurídico da revogação.

No julgamento do RE nº 96.545/SP,⁷⁰² o STF chegou a examinar o tema entendendo que a LC nº 24/75 não admite a distinção entre convênios autorizativos e convênios impositivos. Não poderiam, assim, esses instrumentos disporem o que quiserem e como quiserem, haja vista que os próprios convênios estão subordinados ao disposto na lei complementar. Como o texto constitucional objetivava a redução da competência tributária dos Estados, para que adotem uma política uniforme e harmônica de isenções, evitando a “guerra fiscal”, não se admitiria, em matéria de concessão e revogação de isenções, convênios meramente autorizativos, que deixariam a critério dos Estados a concessão ou não, ou, na hipótese de haver concedido a isenção, a revogarem unilateralmente. Dessa forma, seguindo o entendimento da Corte Maior, um Estado não poderia, unilateralmente, por decreto estadual, sequer retirar uma isenção outrora concedida se não se não for aprovado um convênio por, pelo menos, quatro- quintos dos demais Estados.

Pela lógica adotada pela Corte, um Estado não era obrigado a ratificar o convênio do Confaz, mas, se assim o fizesse, não poderia, através de norma posterior (lei ou decreto), alterar

⁷⁰¹ “Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. [...] § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.

⁷⁰² Ementa: “ICM. Isenção concedida por convênio. Revogação pelo decreto estadual nº 1473/80. 1. A lei complementar nº 24/75 não admite a distinção entre convênios autorizativos e convênios impositivos. Assim, a revogação de isenção decorrente de convênio não pode fazer-se por meio de decreto estadual, mas tem de observar o disposto no parágrafo 2º do artigo 2º da referida lei complementar. 2. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarada a inconstitucionalidade da expressão ‘bacalhau’ constante do parágrafo 21 que o decreto 14737, de 15 de fevereiro de 1980, do Estado de São Paulo acrescentou ao artigo 5º do regulamento do imposto de circulação de mercadorias, aprovado pelo decreto 5.410, de 30 de dezembro de 1974, do mesmo estado”. (RE 96.545, Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/1982, DJ 04/03/1983). No mesmo sentido: RE 98.952, Relator Min. Moreira Alves, Segunda Turma, julgado em 26/11/1982, DJ 25/03/1983.

os seus termos, o que só seria possível mediante a edição de novo convênio, procedida na forma determinada pela LC 24/1975. Esse raciocínio tinha respaldo, por exemplo, nas lições de Alcides Jorge Costa, que considerava que os Estados só podem aceitar ou rejeitar os convênios, mas jamais alterá-los, haja vista que teria havido uma transferência de poderes legislativos para os Executivos nesse caso, sendo eles os que propõem e discutem as isenções e suas revogações.⁷⁰³ Heleno Torres critica essa posição, por considerá-la de cunho político, e explica que, como o poder de isentar está contido no poder de tributar, os Estados não estão vinculados, mas autorizados pelo Confaz para criação de isenções. Caso isso fosse admissível, estar-se-ia pressupondo prevalência dos convênios sobre a competência dos Estados.⁷⁰⁴

Ao julgar o RE 96.956/SP,⁷⁰⁵ o Min. relator Rafael Mayer explicou que “a própria natureza das coisas exige que a revogação da isenção autorizada, pelos necessários reflexos que acarreta no intercâmbio dos Estados, não dependa do arbítrio de um somente. Ademais, se o convênio facultou que o Estado isentasse, não facultou que, tendo isentado, revogasse”. De acordo com esse raciocínio que se firmou no STF, um Estado que ratificasse o convênio não poderia, unilateralmente, sequer diminuir a amplitude do benefício dado. Isso pôde ser confirmado no julgamento da Representação por Inconstitucionalidade nº 1.364/RJ.⁷⁰⁶ O relator Min. Djaci Falcão seguiu a tese de que compete ao legislador estadual, a qualquer tempo, fixar exigências tendentes a garantir as isenções autorizadas em convênios e a facilitar o controle e a fiscalização das operações correspondentes, mas essas normas instrumentais de lei posterior não podem alterar o alcance da isenção, somente sendo possível com novo convênio.

Considerando válidas as ratificações dos convênios do Confaz por atos do Poder Executivo, colhe-se ainda vários acórdãos na década de 80, como é o caso do RE 106.796/SP, relatado pelo Min. Cordeiro Guerra, publicado no DJ de 6/12/85, oportunidade em que a Segunda Turma concluiu que, “quanto à ratificação, sustenta o autor prescrito, deva ser por

⁷⁰³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978, p. 126.

⁷⁰⁴ TORRES, Heleno Taveira. “Isenções no ICMS. Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados convênios autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, nº 72, p. 91. De fato, seguindo a lógica do autor, haveria guerra fiscal se os estados concedessem isenções sem anuência dos demais; não no caso oposto, quer dizer, se os representantes dos Estados autorizam a instituição de isenções e, mais tarde, resolvem não as implementar internamente. Além de nada se opor ao pacto federativo, é decisão que resguarda ao âmbito de exercício de competência de cada Estado. Na verdade, a liberdade de decidir do ente federado resguarda e fortalece o próprio federalismo (p. 91-93, *passim*).

⁷⁰⁵ Ementa: “ICM. Convênio interestadual. Isenção (revogação unilateral pelo estado). Lei complementar 24/75. Importação. Peras frescas. É ilegal e ofensivo dos arts. 1º e 2º, parágrafo 2º, da lei complementar 24/75, o ato unilateral do estado que revoga a isenção que foi concedida em razão de convenio interestadual, e sem que a revogação se autorize por convenio. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 96.956, Relator Min. Rafael Mayer, Primeira Turma, julgado em 24/08/1982, DJ 24/09/1982).

⁷⁰⁶ Ementa: “[...] As isenções sobre as operações sujeitas ao ICM estão subordinadas a convênios celebrados e ratificados pelos estados, segundo o disposto em lei complementar (artigo 23, parágrafo 6, da Constituição da República). A lei impugnada contém restrições relativas aos contribuintes, sem que tenha havido modificação introduzida por novo convenio. Afronta aos artigos 23, parágrafo 6, e 153, parágrafo 1, da Lei Magna. Procedência da representação.” (Representação nº 1.364-2, Relator Min. Djaci Falcão, Tribunal Pleno, julgado em 7/4/1988, publicado em 10/6/1988).

ato do Poder Legislativo. Entretanto, sobrevindo a Lei Complementar nº 24 [...] essa exigência deixou de se impor, pois pelo seu artigo 4º ficou assentado, para tanto a competência do Poder Executivo, através de Decreto”.

O voto do Ministro relator Cordeiro Guerra é particularmente interessante, uma vez que, recorrendo às razões expostas na sentença, transcreveu trecho de conhecida obra de José Souto Maior Borges alegando que o autor reconheceria que o convênio substituiu a competência material do Poder Legislativo para disciplinar isenções tributárias, exercendo a função de um subrogado constitucional⁷⁰⁷ do princípio da reserva de lei tributária formal em matéria de isenção.⁷⁰⁸ Todavia, a posição do doutrinador é diversa da conclusão do acórdão, pois, para ele, a ratificação é o ponto terminal do processo legislativo, que competiria às Assembleias Legislativas Estaduais e não ao Governador do Estado. Para Borges, “após ratificadas, as normas isentantes que integram os convênios valem internamente, para cada Estado participante, como lei ordinária estadual concessiva ou revogatória de isenções do ICM”.⁷⁰⁹

Destaque-se, finalmente, entre esses antigos julgados do Tribunal, o RE 96.317/MG,⁷¹⁰ em que o recorrente acusou de inconstitucional o Convênio nº 7/77, sustentando que, ao estabelecer o diferimento, permitiu aos Estados conceder isenção do ICMS aos produtores de leite por mero decreto do Poder Executivo. O caso é interessante porque Geraldo Ataliba atuou

⁷⁰⁷ Essa afirmação foi criticada por Alcides Jorge Costa: “A criação e o aumento de tributos subordinam-se ao princípio da reserva de lei (Constituição – Emenda nº 1 – artigo 153, § 29). Decorrência lógica é a aplicação do mesmo princípio às isenções (CTN, artigo 97, VI). José Souto Maior Borges entende que o convênio exerce a função de um subrogado constitucional deste princípio. Esta afirmação seria exata se os convênios dispensassem a intervenção das Assembleias Legislativas, o que não acontece, a nosso ver. O convênio deve ser ratificado ou não, pelo Legislativo estadual; desta maneira, as isenções dependem, em última análise, de lei estadual o que significa que continua aplicável o princípio da reserva da lei. O convênio é condicionante da atividade das Assembleias Legislativas. Se, por um lado, os convênios constituem uma limitação ao poder de isentar dos Estados, que não podem conceder isenções isoladamente, por outro, e dentro dessa limitação, constituem outra, aos poderes das Assembleias Legislativas, que só podem aceitar ou rejeitar convênios, mas não alterá-los. Neste sentido, houve uma transferência de poderes legislativos para os Executivos que são os que propõem e discutem as isenções e suas revogações. O que foi dito acima deve ter uma ressalva. Se aceita a tese de que a intervenção das Assembleias Legislativas não é de rigor para a validade dos convênios, então está correta a tese de Souto Maior Borges. Como ele, todavia, entende que essa intervenção é necessária, parece-nos que sua tese é ilógica” (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 126).

⁷⁰⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 168. O trecho do livro transcrito no acórdão foi “pinçado” do contexto geral podendo levar a uma confusão quanto à posição do autor. Contudo, o texto completo demonstra claramente a posição do autor quando à necessidade de ratificação do convênio pelo Poder Legislativo. Confira-se: “Essa afirmação todavia não exclui, na hipótese, a eficácia do princípio da legalidade, porque o convênio está sujeito a ratificação. [...] A competência para isentar do ICMS mediante convênio é, ao contrário, exclusiva e excludente da concessão ou revogação unilateral de isenções mediante lei do Estado-membro. Nesse sentido, é legítima a afirmação de que o convênio substituiu a competência material do poder legislativo para disciplinar isenções tributárias, dado que a este cabe, no caso, apenas ratificar os convênios celebrados pelo poder executivo estadual. Exerce assim o convênio a função de um subrogado constitucional do princípio da reserva de lei tributária formal em matéria de isenção [...]” (fl. 168).

⁷⁰⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 173. Em outro trecho, o autor confirma sua posição: “numa decorrência do princípio da legalidade tributária e sem a qual não estarão obedecidas as suas exigências solenes, o sistema da Constituição [de 1967] exige sejam os convênios ratificados pelas Assembleias Legislativas Estaduais. É portanto manifestamente inconstitucional a prática de ratificação dos convênios mediante Decreto do Poder Executivo” (p. 173).

⁷¹⁰ Ementa: “[...] II. Válido é o decreto com que o Governo estadual, com base em convênio, concede isenção do tributo. O art. 23-§ 6º da Constituição Federal não reclama o prévio abono do convênio pela Assembléia Legislativa, e improcede a assimilação de tais convênios aos tratados internacionais”. (RE 96.317, Relator Min. Francisco Rezek, Segunda Turma, julgado em 05/02/1985, DJ 26/04/1985).

como patrono da recorrente e pôde testar sua tese perante a Corte Maior, restando derrotado. Foi assim que, seguindo a trilha da jurisprudência do STF então assentada, vários doutrinadores chegaram a defender a natureza impositiva dos convênios do Confaz e a desnecessidade de aprovação dos benefícios fiscais por lei estadual, como foi o caso de Luís Eduardo Schoueri,⁷¹¹ Heleno Taveira Torres⁷¹² e Onofre Alves Batista Júnior e Carlos Victor Muzzi Filho.⁷¹³

Apesar de a questão ser sobretudo de índole constitucional,⁷¹⁴ deve-se registrar que o STJ, por sua Segunda Turma, já decidiu pela ilegalidade da ratificação de convênio mediante mero decreto executivo, ante a ofensa ao art. 97, VI, do CTN, no julgamento do REsp nº 556.287.⁷¹⁵ A relatora Ministra Eliana Calmon considerou que o convênio não é capaz de conceder ou retirar favor de ninguém, porque o ato que determina efetivamente a outorga é o decreto legislativo pelo qual é aprovado o convênio. Observou a Ministra que seria unânime a doutrina em dizer que os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenção do ICMS, sendo ele, o decreto legislativo, o ponto final do processo para concessão de isenção do ICMS.

8.4.4. O modelo adotado pelo Estado do RS e a virada do entendimento do STF

A Constituição do Estado do RS prevê, em seu art. 141, que a concessão de anistia, remissão, isenção, benefícios e incentivos fiscais, bem como de dilatação de prazos de pagamento de tributo só será feita mediante autorização legislativa. O parágrafo único do referido dispositivo estabelece que as isenções, os benefícios e incentivos fiscais objeto de convênios celebrados entre o Estado e as demais unidades da Federação serão estabelecidos por

⁷¹¹ Em seu manual, ao discorrer sobre a disciplina da isenção no CTN, Schoueri comunga da doutrina tradicional ao aduzir que o mesmo instrumento que institui o tributo é o que pode isentá-lo, de modo que um tributo criado por lei estadual será isentado por lei de igual categoria. Não obstante, o autor colaciona a questão do ICMS como uma exceção, em face da regra constitucional do art. 155, § 2º, XII, “g”. E conclui: “Com base nesse dispositivo constitucional, a Lei Complementar 24/75 previu que aqueles entes federais celebrariam convênios, os quais disporiam sobre as isenções do ICMS. Celebrados os convênios e ratificados nos respectivos Estados, passa a valer a isenção do ICMS. [...] No caso do ICMS, [...] a incidência deve abranger todo o campo de competência; qualquer exceção (não incidência/isenção) deve ser autorizada pelo Convênio. Não é, pois, o legislador estadual que dispõe sobre a isenção: o texto constitucional é claro no sentido de que isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 657-658).

⁷¹² O autor entende que a Constituição teria delegado à Lei Complementar a tarefa de disciplinar o procedimento de concessão de benefícios fiscais ao ICMS, motivo pelo qual, se a lei decidiu pelos convênios e ratificação pelo Poder Executivo, então estaria ela em conformidade com o texto constitucional vigente. Para Torres, “para que os Estados possam conceder isenções ou revogá-las, em matéria de ICMS, estas devem vir autorizadas por convênios. Em seguida, os Estados deverão providenciar a recepção destes, nos termos do art. 4º, da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, em face da exceção do art. 150, § 6º, da CF. Com tal aprovação, o convênio passa a ter força de lei interna em cada Estado da federação, confirmando sua vontade de vincular-se às respectivas disposições”. (TORRES, Heleno Taveira. “Isenções no ICMS. Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados convênios autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, nº 72, p. 89-90).

⁷¹³ MUZZI FILHO, Carlos Victor; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, p. 58-59.

⁷¹⁴ REsp 651.769/RN, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/10/2009, DJe 04/11/2009.

⁷¹⁵ REsp 556.287/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/11/2004, DJ 17/12/2004.

prazo certo e sob condições determinadas e somente terão eficácia após ratificação pela Assembleia Legislativa.

Na linha desse comando, a Lei estadual nº 8.820, de 27 de janeiro 1989, estabelece, em seu art. 28, que os convênios serão submetidos, até o quarto dia subsequente ao da sua publicação no diário oficial da União, à apreciação da Assembleia Legislativa, que deliberará e publicará decreto legislativo correspondente nos dez dias seguintes ao quarto dia antes referido. Não havendo deliberação no prazo referido, consideram-se ratificados os convênios. Embora o prazo para a apreciação da matéria pelo Poder Legislativo seja extremamente exíguo, dificultando ou até mesmo impossibilitando a discussão do tema, e se admita uma “ratificação tácita” das regras convenientes, certo é que o Estado do RS ao menos possibilita a participação do Poder Legislativo na concessão dos benefícios fiscais.

No julgamento do RE 539.130,⁷¹⁶ a Min. relatora Ellen Gracie entendeu ser necessária a celebração de convênio no âmbito do Confaz e a publicação de decreto legislativo – lei em sentido material – que consolida e viabiliza a benesse fiscal. Na hipótese, apesar da previsão, na legislação do Estado do RS, de uma possível ratificação tácita, houve efetiva ratificação, mediante decreto legislativo, do Convênio nº 91/1991, motivo pelo qual não houve impugnação específica quanto à legislação daquele Estado. Todavia, em voto-vista, o Ministro Joaquim Barbosa, manifestou-se especificamente sobre a questão da ratificação tácita, entendendo-a inadmissível. São bem interessantes os argumentos por ele apresentados: (i) é imprescindível resgatar a função que a regra da legalidade tem no sistema constitucional, cabendo ao Poder Legislativo autorizar a realização de despesas e a instituição de tributos, como expressão da vontade popular, não se admitindo tributação sem representação democrática; (ii) não pode o Poder Legislativo delegar atividade que lhe é inerente, sob pena de usurpação e de abdicação dos poderes inerentes a uma das três Funções do Estado, de modo que só podem ser deferidas mediante lei específica.

Sobre a edição de lei, o Ministro entendeu que, “especificamente para a concessão de benefícios relativos ao ICMS, dou à palavra ‘lei’ interpretação mais ampla, de modo a significar ‘legislação tributária’. [...] Ratificado o convênio, cabe à legislação tributária de cada ente efetivamente conceder o benefício que foi autorizado nos termos de convênio”. Da mesma forma, a relatora também se manifestou pela validade de decreto legislativo (e não somente lei ordinária) para consolidar o benefício fiscal celebrado no âmbito do Confaz. Embora o tema

⁷¹⁶ Ementa: “[...] 1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, cuja autorização foi prevista em convênio, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal. 2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido”. (RE 539.130, Relatora Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 04/12/2009, DJe 04-02-2010).

não tenha sido enfrentado por todos os ministros com a profundidade que merecia e tenha sido um julgado proferido pela Segunda Turma e não pelo Pleno, o Ministro Joaquim Barbosa, em voto-vista, alterou profundamente todo o entendimento até então firmado, considerando que a interpretação correta do art. 150, § 6º, da CRFB/88 não é a que atribui sentido excludente, mas a de sentido aditivo, de modo que “a simples existência de convênio é insuficiente para a concessão do benefício”.

Com efeito, é no mínimo intrigante que, para todos os tributos, salvo expressas exceções constitucionais, a instituição de benefício fiscal exija chancela específica do Parlamento, na esteira do art. 97, incisos I, II e VI do CTN, mas para o ICMS, imposto de alto impacto na vida dos contribuintes e de alta relevância federativa, não fosse necessário o mesmo cuidado. A aceitação de benefícios, de forma unilateral pelo Poder Executivo, após celebração no Confaz não é dotada da legitimidade democrática. Ainda nas precisas palavras do Ministro Joaquim Barbosa, “participam do Confaz apenas representantes do Poder Executivo [...]. Assim, admitir a ratificação tácita dos convênios, elaborados com a participação apenas de representantes do Poder Executivo, supõe ter-se por válida a própria concessão do benefício por ato oriundo apenas do Chefe do Poder Executivo”.

Seguindo a virada jurisprudencial do STF, vários Ministros passaram a acatar a necessidade de ratificação dos convênios, até mesmo por decisões monocráticas.⁷¹⁷ Nos autos do RE 634.634/DF,⁷¹⁸ o Rel. Min. Celso de Mello, registrou que o magistério da doutrina se firmou no sentido de que o convênio interestadual, para gerar, validamente, no plano interno de cada unidade federada, os efeitos jurídico-tributários que lhe são inerentes, dependerá de ratificação pelas Assembleias Legislativas. Fez expressa referência à posição dos Ministros Joaquim Barbosa e Ellen Gracie mencionadas anteriormente, ressaltando, que esse entendimento vem sendo observado em sucessivos julgamentos (vide, por exemplo, as decisões monocráticas dos REs nºs 576.357/RS,⁷¹⁹ 588.765/RN,⁷²⁰ 610.480/RS⁷²¹ e 611.433/RS⁷²²).

A Primeira Turma do STF voltou a debater o tema no RE nº 630.705 AgR/MT.⁷²³ O Ministro relator Dias Toffoli não somente considerou a necessidade de ratificação do convênio pelo Parlamento, como considerou fundamental a edição de lei específica, em sentido formal,

⁷¹⁷ O próprio Min. Joaquim Barbosa julgou monocraticamente o RE nº 588.765 (publicado em 15/12/2011) negando-lhe seguimento, tendo em vista que “ausente indicação de que o Legislativo local chancelou o incentivo por quaisquer meios legitimamente admitidos, é impossível conciliar o decreto administrativo local com os arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, da Constituição”.

⁷¹⁸ RE 634.634, Relator Min. Celso de Mello, julgado em 28/02/2013, publicado em DJe 05/03/2013.

⁷¹⁹ Relator Min. Celso de Mello, julgado em 03/03/2010, publicado em 16/03/2010.

⁷²⁰ Relator Min. Joaquim Barbosa, julgado em 05/12/2011, publicado em 16/12/2011.

⁷²¹ Relator Min. Celso de Mello, julgado em 08/04/2010, publicado em 20/04/2010.

⁷²² Relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 22/06/2010, publicado em 29/06/2010.

⁷²³ Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, publicado em 13/02/2013.

disciplinando a matéria. Reiterou o relator que “não obstante tudo quanto foi dito, cumpre ressaltar que a ratificação do convênio é um ato mediante o qual o Estado sinaliza sua concordância com o convênio, não podendo jamais ser interpretado como o ato que outorga o benefício ao contribuinte”.

O Plenário do STF entrou na discussão ao julgar o RE nº 635.688/RS,⁷²⁴ em repercussão geral, quando examinou se a redução da base de cálculo equivaleria a uma isenção parcial, para fins de utilização de créditos do ICMS. O contribuinte argumentava que as únicas hipóteses em que o Fisco poderia deixar de reconhecer seus créditos acumulados na aquisição de insumos seria na não incidência ou na isenção, como determinado pela CRFB/1988, no art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”. No julgamento, acabou prevalecendo a tese do Estado do RS segundo a qual, embora usando estrutura jurídica diversa, a redução de base de cálculo e de alíquota têm semelhante efeito prático, pois desoneram no todo ou em parte o pagamento do tributo.

Como no julgamento estava em discussão a constitucionalidade da Lei do Estado do RS nº 8.820/1989, que reduziu a base de cálculo dos bens da cesta básica, determinando a anulação proporcional dos créditos do ICMS, e que tal benefício fiscal teria sido autorizado pelo Convênio nº 128/1994, o Min. relator Gilmar Mendes observou que o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício em questão, sendo condição necessária, mas não suficiente, porque tem sentido jurídico meramente autorizativo: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria *per se*. Note-se que a questão não foi trazida como um mero *obiter dictum*. Isso porque o Convênio 128/1994, que autorizou os Estados a reduzir a carga tributária da cesta básica, ao mesmo tempo, os autorizou a reconhecer a integralidade dos créditos referentes às operações. Assim, a despeito da autorização do convênio, como não consta que a legislação estadual do RS tenha efetivamente previsto a manutenção integral dos créditos, pelo contrário, determinou sua anulação parcial, o pleito do contribuinte não foi acolhido.

A Primeira Turma do STF teve a oportunidade de firmar seu posicionamento acerca da matéria no RE 579.630/RN.⁷²⁵ O relator Min. Luís Roberto Barroso, acompanhado à unanimidade de votos, aduziu que a jurisprudência estaria pacificada no sentido de que, em relação ao ICMS, além da autorização prevista em convênio interestadual firmado nos termos

⁷²⁴ Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, publicado em 13/02/2015.

⁷²⁵ “1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pressupõe não somente a autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, mas também da edição de lei em sentido formal de cada um daqueles entes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento”. (RE 579630 AgR, Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 02/08/2016, publicado em 28/09/2016).

de lei complementar, é exigível lei específica do ente tributante para a concessão de benefícios fiscais, nos termos do art. 150, § 6º, da CRFB/1988. Corroborando a evolução jurisprudencial, o Plenário do STF, no julgamento da ADI nº 5.929 (Rel. Min. Edson Fachin, DJ de 6/3/2020), à unanimidade, considerou constitucional a previsão da Lei Orgânica do DF de que os convênios somente produzirão efeito após sua homologação pela Câmara Legislativa.⁷²⁶

Pode-se considerar, portanto, consolidada a jurisprudência do STF no sentido da necessidade de ratificação pelo Parlamento do convênio autorizativo do Confaz.⁷²⁷ Por outro lado, o veículo normativo – se é necessário realmente lei em sentido formal ou mero decreto legislativo – ainda não está totalmente claro. Evidentemente, a posição mais segura e conservadora para o Estado não ter questionada a internalização do convênio é a edição de lei formal, seguindo a literalidade do art. 150, § 6º, da CRFB/1988. Se há dúvida razoável quanto à validade do decreto legislativo para a finalidade de incorporação do convênio, há uma certeza: superou-se a antiga posição da Corte Maior de modo a não mais se admitir que um mero decreto do Poder Executivo seja suficiente para a ratificação de convênios, por acarretar renúncia de competência pelo Poder Legislativo e violação à separação de poderes.

Não se pode afastar da noção de que o PLT ordinário, deliberado por uma estrutura colegiada, pode ser demorado, prejudicando a implementação do benefício internamente, ainda mais considerando os outros entes federados que também estarão recepcionando o convênio do Confaz. Além disso, determinadas benesses não são de análise tão fácil por um Legislativo, composto de mandatários que não possuem, ainda, o preparo técnico que um órgão composto por especialistas como o Confaz. Nada obstante, eventual demora da atuação do legislador não pode servir de fundamento para flexibilizar a atuação dos órgãos do Poder Executivo, retirando do Parlamento a função de intervir conclusivamente no processo de formação das normas jurídicas, em especial as normas concessivas de benefícios fiscais.

Daí é que surgem os instrumentos do decreto legislativo e das resoluções, espécies normativas submetidas a um processo legislativo de aprovação considerado especial – diverso

⁷²⁶ “2. Os convênios Confaz têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa. 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.” (ADI 5929, Relator Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/2020, pub. 06/03/2020).

⁷²⁷ Estranhamente, a Min. Carmén Lúcia, no julgamento da ADPF nº 198, em que se discutiu o quórum de unanimidade do Confaz, afirmou: “A mesma fundamentação se põe quanto à norma do art. 4º da Lei Complementar n. 24/1975, a exigir a internalização, por decreto do Poder Executivo local, dos convênios celebrados, dotando de efetividade e eficácia o acordo, certificando a aquiescência do ente federado no legítimo exercício da respectiva competência legislativa para a instituição do tributo (inc. II do art. 155 da Constituição).” A questão não foi problematizada no julgamento da ADPF, uma vez que, pela leitura da exordial, estava focada somente na inconstitucionalidade do quórum, não se preocupando com a forma de recepção dos convênios pelos Estados. Por isso, com exceção do Min. Edson Fachin, que reafirmou a jurisprudência do STF, o tema não foi debatido pelos demais ministros.

dos ritos ordinário ou sumário – não sendo tratado na Constituição, mas no regimento interno das casas legislativas. Cada regimento poderá adaptar a realidade do Parlamento com a necessidade do Governo de ter as medidas aprovadas pelo Confaz implementadas. Garantindo-se a efetiva participação dos parlamentares na internalização das benesses aprovadas previamente pelos representantes dos Poderes Executivos no Confaz, pelos ritos previstos regimentalmente, estarão cumpridos os princípios da separação dos poderes, do devido processo legislativo, de modo a atender plenamente a regra do art. 150, § 6º, da CRFB/1988, na medida em que tanto o decreto legislativo quanto a resolução situam-se no mesmo patamar hierárquico das leis ordinárias.⁷²⁸

Por fim, seguindo a nova visão do STF, sendo certo que a partir do convênio o Estado possui uma autorização para instituir internamente determinado benefício, é evidente que ele, procedendo a ratificação por deliberação de seu Parlamento, poderá limitar seu alcance, pormenorizar as normas do convênio, dentro de suas peculiaridades locais e até mesmo fiscais (na medida em que, como visto, para renunciar receitas, o Estado deverá cumprir os ditames da LRF⁷²⁹). Não pode é extrapolar a autorização do Confaz e criar novos incentivos fiscais, pois nesse aspecto não há dúvida: está vedado pela legislação complementar para evitar a guerra fiscal.

8.4.5. O processo legislativo de ratificação do convênio adotado pelo Estado de MG

Diferentemente do Estado do RS, em MG inexistente a figura do decreto legislativo, pois a espécie legislativa não foi prevista no rol do art. 63 da CEMG/89. Na realidade, ao não prever a figura do decreto legislativo, o modelo do processo legislativo mineiro é mais consentâneo com a doutrina sobre o tema e segue a lógica da própria CRFB/88. O decreto legislativo, espécie

⁷²⁸ No caso do tema em debate, Carrazza chegou a considerar o “status” legal do decreto legislativo: “Tais convênios, para se tornarem direito interno das unidades federativas interessadas, precisam ser ratificados, não por decreto do Governador – como infelizmente vem acontecendo com base no art. 4º, da Lei Complementar nº 24/75 – mas, sim, por meio de decreto legislativo baixado pela respectiva Assembleia Legislativa ou, no caso do Distrito Federal, por sua Câmara Legislativa. Repisamos que, por força do princípio da legalidade, o decreto legislativo (estadual ou distrital) – lei em sentido material, como ensinava Pontes de Miranda – é que deve conceder isenções de ICMS”. (CARRAZZA, Roque Antonio. “Convênios-ICMS e artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal – Sua Inaplicabilidade – Questões Conexas”. *Revista de Estudos Tributários*, nº 16, Porto Alegre: Síntese, nov./dez. 2000, p. 150).

⁷²⁹ O parlamentar não pode ignorar as previsões da LRF na apresentação e aprovação de proposições legislativas, sob pena de configurar, em tese, ato de improbidade administrativa (art. 10, *caput* e incisos VII e X, todos da Lei nº 8.429/92). São recorrentes as ações ajuizadas pelo Ministério Público questionando a falta de cumprimento dos requisitos do art. 14 na concessão de benefícios de diversos tributos, em especial o ICMS. É válido observar que o STF definiu, no julgamento do RE nº 576.155, em repercussão geral, a seguinte tese: “O Ministério Público tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE firmado entre o Poder Público e contribuinte, em face da legitimação *ad causam* que o texto constitucional lhe confere para defender o erário”. A título exemplificativo, é digno de nota que, em face da aprovação da Lei Distrital nº 5.975/2017, o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios ajuizou uma ação em desfavor de um deputado distrital (Rafael Prudente) por ter exarado um parecer oral na qualidade de relator do PL nº 261/2015, na Comissão de Economia, Orçamento e Finanças da Câmara do DF, afirmando “não haver qualquer óbice e nenhum tipo de impacto financeiro”, sendo que, na realidade, a proposição dava incentivo fiscal de ICMS e ISSQN a determinadas empresas que contratassem empregados com idade superior a cinquenta anos, sem nada dispor sobre o impacto orçamentário e qual seria o procedimento de compensação necessário para fazer face ao valor renunciado.

normativa⁷³⁰ prevista no artigo 59, VI, da CRFB/88,⁷³¹ é o instrumento que viabiliza a atuação do Congresso Nacional, devendo ser entendido, partindo de uma interpretação do art. 48 – que dispõe expressamente sobre a necessidade de sanção do presidente da República em determinadas matérias – e do art. 49 – que arrola as matérias excetuadas da sanção presidencial –, ambos da CRFB/88, como “as leis a que a Constituição não exige a remessa ao Presidente da República para a sanção (promulgação ou veto)”.⁷³² Em outras palavras, o decreto legislativo é o instrumento pelo qual o Congresso Nacional veicula as matérias que são de sua competência exclusiva,⁷³³ dispostas no art. 49, diferindo da lei em sentido formal (ordinária) apenas na etapa de promulgação, pois ambos advêm de órgão legiferante, sendo, portanto, atos normativos primários (lei em sentido material).⁷³⁴

Enquanto os decretos legislativos regulamentam as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, as resoluções servem essencialmente à regulamentação das matérias de competência privativa da Câmara dos Deputados, relacionadas no art. 51 da CRFB/88, e do Senado Federal, relacionadas no art. 52 da CRFB/88. Ainda que, excepcionalmente, existam também resoluções do Congresso Nacional,⁷³⁵ a lógica é que as resoluções sejam atos de cada casa congressual e o decreto legislativo se refira ao ato legislativo do Congresso. A diferenciação dos decretos legislativos e das resoluções pelos efeitos – internos ou externos – que eles produzem são insuficientes, motivo pelo qual deve-se considerar que são instrumentos muitos semelhantes, praticamente análogos.⁷³⁶ Aspecto relevante é que, justamente em face da

⁷³⁰ Cabe registrar que há questionamento quanto à qualidade de ato normativo primário do decreto legislativo. Ferreira Filho considera que os decretos legislativos são, ao lado das resoluções, “atos a que falta o caráter de instauração de normas gerais e abstratas” (*Do Processo Legislativo*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 197). Para ele, os incisos do art. 49 da CRFB/88 não possuem caráter normativo como as leis. Contudo, a melhor visão é a que identifica nessas espécies legislativas um caráter de normas gerais e abstratas. Clèmerson Clève pontua que tanto os decretos legislativos quanto as resoluções são atos legislativos que dispõem de força de lei, tanto é assim que “desde que veiculem atos normativos, estão sujeitos à fiscalização abstrata da constitucionalidade” (CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 207).

⁷³¹ “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções”.

⁷³² MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo III, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 142.

⁷³³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 523.

⁷³⁴ Como a Constituição não trata expressamente quanto ao procedimento específico para o decreto legislativo, tal tarefa ficou para o Regimento Interno Comum do Congresso Nacional. Assim, o quórum de aprovação do decreto legislativo é o de maioria simples (art. 47 da CRFB/88) e segue o rito procedimental da lei ordinária, devendo ser discutidos e votados segundo o sistema bicameral, apenas diferenciando-se no momento da promulgação: nesta feita pelo presidente da República, naquele, pelo presidente do Senado (na qualidade de presidente do Congresso Nacional). Diz-se, portanto, que o procedimento de aprovação é especial porque regulado pelo Regimento Interno do Congresso e pelos Regimentos Internos das duas casas, além de estar desvinculado da sanção.

⁷³⁵ Veja, por exemplo, o art. 68, § 2º, ao tratar das leis delegadas, prevê que a delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício. Além disso, há o caso do Regimento Comum do Congresso Nacional (Resolução nº 01/89) e da Resolução nº 02/01, que versa sobre a tramitação das medidas provisórias no Congresso; ambas são resoluções emanadas pelo Congresso Nacional.

⁷³⁶ “É tradicional na doutrina definir o decreto legislativo como sendo o ato normativo primário editado pelo Congresso Nacional, sem a participação do Presidente da República, para regulamentar as matérias de competência exclusiva do Poder Legislativo, e geralmente com efeitos externos. Já as resoluções são normalmente definidas como atos normativos primários de cada Casa do Congresso Nacional, isoladamente, com efeitos internos (*interna corporis*), que servem para regulamentar as matérias de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal [...]. A primeira – e principal – diferença entre os decretos legislativos e as resoluções reside na competência para editar cada uma dessas espécies normativas. Enquanto

competência da cada casa ou do Congresso Nacional para instituir tais espécies normativas, há uma distinção no trâmite a que são submetidas: os decretos legislativos seguem o sistema bicameral, sendo necessária sua aprovação nas duas casas; ao passo que as resoluções, como atos isolados de cada casa congressual, seguem o rito unicameral.

Por isso, ao se espelhar, constitucionalmente e regimentalmente em uma das casas do Congresso – especialmente a Câmara dos Deputados –, seguindo o sistema unicameral, a ALMG não tem como espécie normativa o decreto legislativo, cabendo a resolução reger todas as matérias que, emanadas pelo parlamento estadual, não demandem sanção do chefe do Poder Executivo. Ou seja, no âmbito do Estado de Minas Gerais, as resoluções cumprem, inclusive, as funções dos decretos legislativos previstos na CRFB/88.⁷³⁷ Nessa direção, a Lei estadual nº 6.763/75, que consolida a legislação tributária de MG, prevê que os convênios que disponham sobre concessão de benefício fiscal, celebrados conforme legislação federal, serão submetidos pela Secretaria de Estado de Fazenda à apreciação da ALMG, que deverá ratificá-los ou rejeitá-los, por meio de resolução.⁷³⁸

Como aludido, no âmbito das matérias sujeitas ao processo legislativo,⁷³⁹ a resolução é um ato normativo que se destina a regular as matérias de competência privativa do Poder Legislativo – as previstas no art. 62 da CEMG/89, no caso de MG –, não se submetendo à sanção do Governador, pois é promulgada pelo presidente da Assembleia, com força de lei ordinária. A Decisão Normativa da Presidência nº 18, da ALMG, estabelece normas para a tramitação de projeto de resolução para ratificação de convênio estabelecido no âmbito do Confaz.⁷⁴⁰ Dessa forma, o processo de ratificação no Estado tem se dado a partir do

os decretos legislativos são editados pelo Congresso Nacional, como um todo (ambas as Casas, conjuntamente), as resoluções são atos de cada Casa do Congresso, isoladamente (atos da Câmara dos Deputados, sozinha, ou do Senado Federal, sozinha). Embora haja exceções a essa regra, é um parâmetro seguro para diferenciar, num primeiro momento, essas duas espécies normativas” (CAVALCANTE FILHO, João Trindade. *Processo legislativo constitucional*. 3ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 203-204).

⁷³⁷ Por exemplo, o art. 49, inciso V, da CRFB/88 atribuiu exclusivamente ao Congresso Nacional a competência de “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa”, o que se dará por decreto legislativo. Já na ALMG, o instrumento para viabilizar a sustação do ato do executivo será a resolução (art. 62, inciso XXX, da Constituição Estadual).

⁷³⁸ “Art. 8º – As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal. [...] § 3º – A isenção ou outro benefício fiscal com fundamento em convênio autorizativo produzirá efeitos a partir de sua implementação mediante decreto. [...] § 5º – Os convênios que disponham sobre concessão de isenção ou outro benefício ou incentivo fiscal ou financeiro, celebrados conforme legislação federal, serão submetidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, até o terceiro dia subsequente ao de sua publicação no Diário Oficial da União, à apreciação da Assembleia Legislativa, que deverá ratificá-los ou rejeitá-los, por meio de resolução, observado o disposto no art. 4º da Lei Complementar federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975. [...] Art. 12 – As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são: c – as especificadas em convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal e que definam critérios de seletividade; [...] § 4º – O convênio previsto na alínea “c” do inciso I do caput será submetido à apreciação da Assembleia Legislativa, na forma prevista no § 5º do art. 8º”.

⁷³⁹ Não se pode confundir com a resolução como mero ato normativo administrativo, termo que também é utilizado, mas para se referir a um instrumento normativo hierarquicamente inferior ao regulamento, editado por alta autoridade ou órgão colegiado do Poder Executivo (não o governador, que só assina decretos) ou de tribunais, para regular matéria de competência específica.

⁷⁴⁰ Segundo a norma: “2 - A mensagem do Governador do Estado que solicitar ratificação de convênio estabelecido no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz – será recebida, publicada e encaminhada à Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária, que terá o prazo de 20 dias para emitir parecer. 2.1 - O parecer concluirá por projeto de resolução,

encaminhamento, mediante mensagem do Governador, do convênio celebrado no âmbito do Confaz. Referida mensagem é recebida, publicada e encaminhada à FFO, que terá o prazo de 20 dias para emitir parecer, concluindo por projeto de resolução, ratificando ou rejeitando, no todo ou em parte, o ato do Governador. Por tudo isso, é possível constatar que o procedimento que vem sendo adotado pelo Estado de MG, para incorporação do convênio do Confaz em sua legislação interna, vai ao encontro da jurisprudência do STF, por assegurar a participação do Poder Legislativo na concessão dos benefícios fiscais de ICMS.

8.5. O rito rigoroso nas hipóteses em que não há competição por investimentos

Como exposto acima, fica evidente o rigor e a necessidade de observância de um rito procedimental para que viabilize a concessão dos benefícios fiscais de ICMS. A necessidade dos pressupostos para a concessão de benefícios de ICMS foi reforçada com o advento da LC nº 160/2017. Um aspecto que é importante considerar é que há benefícios fiscais de ICMS que, potencialmente, não são capazes e nem servem para gerar a atração de investimentos no contexto da guerra fiscal. Basta pensar, por exemplo, na concessão de isenções do imposto, em operações internas, para aquisição de veículos destinados ao transporte de táxis. Nesses casos, é necessário o cumprimento das regras da LC nº 24/75?

O STF julgou a constitucionalidade da lei paranaense que isentou os templos de qualquer culto do pagamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida, sem que houvesse autorização em convênio do Confaz. Apesar de o Estado do Paraná ter concedido um benefício fiscal que afronta a literalidade do art. 155, §2º, XII, alínea “g” da CRFB/88, na ADI nº 3.421, o STF declarou a norma constitucional.⁷⁴¹ Ao invés de aplicar a norma constitucional de forma mecânica e literal, a Corte realizou um exame sistêmico-teleológico da prática legislativa impugnada. Acompanhado à unanimidade pelo Pleno do STF, o Min. Rel. Marco Aurélio considerou que a proibição de introduzir benefício fiscal sem o assentimento dos demais estados teria como objetivo evitar a competição entre as unidades da federação, o que não aconteceria no caso do benefício na conta de luz dos templos.⁷⁴² Assim, no caso analisado,

que ratificará ou rejeitará, no todo ou em parte, o convênio; 2.2 - Recebido em Plenário, o projeto de resolução será publicado, incluído na ordem do dia da primeira reunião subsequente e apreciado sem parecer; 2.3 - Esgotado o prazo de 20 dias sem a emissão de parecer sobre a mensagem do Governador do Estado, o Presidente da Assembleia a incluirá na ordem do dia da primeira reunião subsequente e dela designará relator, nos termos do § 2º do art. 145 do Regimento Interno, o qual emitirá seu parecer. 3 - A rejeição, no todo ou em parte, do projeto de que trata esta decisão, implicará deliberação contrária ao seu teor. 4 - Aplicam-se à tramitação da mensagem e do projeto de que trata esta decisão, no que couber, as disposições relativas à discussão e à votação do projeto de lei ordinária.

⁷⁴¹ Ementa: “[...] Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás”. (ADI 3.421/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, pub. 05.05.2010).

⁷⁴² Interessante notar que o Ministro entendeu irrelevante a suposta ofensa à Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14). É ver: “Está-se diante de opção político-normativa possível, não cabendo cogitar de discrepância com as balizas constitucionais

os acordos fazendários se mostraram desnecessários para os ministros, pois se a finalidade do art. 155, §2º, XII, alínea “g” da CRFB/88 é evitar a competição entre as unidades da federação, isso não teria ocorrido.

Na realidade, quando diante de benefícios fiscais de ICMS sem o respaldo do Confaz, o STF, via de regra, declara a inconstitucionalidade do dispositivo legal, sendo raros os casos em que se fez uma análise qualitativa do incentivo ou da natureza jurídica dos favores fiscais.⁷⁴³ Ou seja, prefere o STF adotar uma prática mais formalista, sem procurar contextualizar a regra legal diante dos objetivos almejados, isto é, de modo bem mais restrito do que o levado a cabo no julgamento da ADI nº 3.421, acima analisada.

Há uma corrente doutrinária que considera que o STF deveria conciliar a necessidade de ser ágil no combate da guerra fiscal, extirpando as regras estaduais violadoras do referido art. 155, §2º, XII, “g”, com julgamentos mais coerentes com o desiderato socioeconômico das normas tributárias indutoras, como menor apego formalista e literal, isto é, admitindo que os Estados utilizem, em certa medida, a função extrafiscal do imposto, com a finalidade de preservar a estabilização do pacto federativo. Tais críticas seguem uma lógica, a princípio correta, de que denominar todo e qualquer benefício fiscal de ICMS de “guerra fiscal” é uma postura mais retórica do que técnica.⁷⁴⁴

Ricardo Lodi Ribeiro parte da noção de que a restrição da autonomia local de estabelecimento de exonerações só será válida se for necessária à preservação da própria federação, o que não seria o caso de benefícios fiscais que não se traduzem em incentivos setoriais, baseando-se meramente na capacidade contributiva ou na extrafiscalidade dissociada do fomento ou na atração de empreendimentos econômicos. O autor traça, assim, algumas situações e assinala a possibilidade da dispensa de convênio autorizativo do Confaz na concessão de benefícios (i) vinculados à exploração de atividade que, pelas suas características, não poderia ser efetivada em outro Estado; (ii) destinados ao consumidor final em razão da sua hipossuficiência econômica; (iii) conferidos em razão da especial tutela a determinados segmentos, como aos deficientes físicos ou quando presentes incentivos à preservação do

referentes ao orçamento, sendo irrelevante o cotejo buscado com a lei de responsabilidade fiscal, isso presente o controle abstrato de constitucionalidade”. Na época do julgamento, não existia a regra do art. 113 do ADCT.

⁷⁴³ No julgamento da ADI 2.056 (Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 17/8/2007), a Corte distinguiu a hipótese de “diferimento” que revela autêntica isenção do imposto, daquele que é mera técnica de arrecadação e fiscalização, concluindo pela constitucionalidade da previsão da segunda espécie de diferimento sem a necessidade de convênio autorizativo do Confaz, eis que não se caracteriza espécie de benefício fiscal. Na ADI 3.576 (Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 2/2/2007), a inexistência de prévio convênio não foi suficiente para implicar na inconstitucionalidade de uma norma que previa a possibilidade de compensação do ICMS com valores depositados em um fundo criado para combate a desigualdades sociais. A previsão foi declarada inválida apenas por violação ao artigo 167, IV, da CR/88, que proíbe a vinculação das receitas de impostos a fundo ou despesa específica.

⁷⁴⁴ LEAL, Saul Tourinho. “Novas nuances da ‘guerra fiscal’ à luz do Supremo Tribunal Federal”. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Publicado em: 15/3/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-15/saul-tourinho-leal-novas-nuances-guerra-fiscal-luz-stf>>. Acesso em: 11/9/2020.

patrimônio histórico, cultural, artístico e paisagístico, à educação, à cultura, à ciência, à preservação do meio ambiente, ao combate à pobreza, ao desenvolvimento da habitação popular e a outros interesses constitucionais relevantes cuja realização cabe também aos Estados.⁷⁴⁵

Carlos de Azevedo Campos acrescenta, ainda, outras duas hipóteses de possível ausência de guerra fiscal na outorga de benefícios, a saber: (iv) como decorrência direta da ADI 3.421, acima descrita, não haveria guerra fiscal sempre que as normas de benefícios buscarem prestigiar, na condição de quem suporta o ônus econômico do imposto (como “contribuintes de fato”), as demais pessoas públicas e privadas mencionadas nas alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição – União, municípios e os próprios estados e o Distrito Federal, respectivas autarquias e fundações, os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos e (v) não haveria competição fiscal, na linha do que foi debatido na ADI-MC 2.021, quando o benefício for transitório e emergencial, voltado exclusivamente para remediar crise setorial de inevitáveis efeitos sistêmicos bastante prejudiciais para a população local.⁷⁴⁶

Por outro lado, em que pese a posição dos mencionados doutrinadores, considera-se que é extremamente difícil, *a priori*, estabelecer critérios para se identificar hipóteses de redução teleológica da mencionada norma constitucional, de modo a circunscrever seu campo de incidência aos casos de efetiva prática de guerra fiscal. Como o legislador trabalha na periferia do sistema jurídico, na maior parte das vezes, ficará impossibilitado de identificar de

⁷⁴⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *op. cit.*, 2012, p. 144-145.

⁷⁴⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. “ADI 3.421: releitura da ‘guerra fiscal do ICMS’”. In: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício. (Org.). *O Supremo por seus Assessores*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 219-230. Em seu artigo, o professor da UERJ e ex-assessor do Ministro Marco Aurélio faz profícua análise da jurisprudência do STF sobre o tema e critica o resultado ao qual chegou a Corte na ADI-MC 2.599, quando declarou a inconstitucionalidade de lei de Mato Grosso que concedeu isenção, sem prévio convênio, de ICMS na venda de veículos, máquinas e equipamentos novos destinados às prefeituras municipais, associações de pequenos produtores rurais e sindicatos de trabalhadores rurais do Estado. Questiona, ainda, as soluções adotadas nas ADIs nºs 930 e 1.467, nas quais foram declaradas inconstitucionais normas, respectivamente, do Maranhão e do Distrito Federal, que excluíram, sem convênio prévio, a incidência do ICMS sobre os serviços de transmissão, retransmissão e geração de som e imagem – rádio e televisão, por considerar difícil, tendo em conta o alcance geográfico desses serviços e a necessidade permanente e mercadológica de programações locais, que se possa cogitar de “guerra fiscal” envolvendo emissoras de rádio e televisão. No caso da lei do Maranhão que condicionou o benefício, no tocante às emissoras de rádio, à apresentação, no patamar de 25% da programação diária, “de manifestações culturais genuinamente maranhenses em suas mais variadas formas de expressões”, o propósito cultural da norma teria sido completamente ignorado pelo tribunal, faltando uma interpretação constitucional que ressaltasse os perfis locais e regionais das emissoras e implicasse um exame mais seletivo, favorecedor do contexto cultural em detrimento do quadro imaginário e improvável de “guerra fiscal”. Por fim, protesta contra declarações de inconstitucionalidade de normas destinadas a atingir, primariamente, transformações sociais, como na ADI-MC 2.357, em que o Supremo invalidou lei de Santa Catarina que concedeu isenção do imposto na venda de medicamentos genéricos. Ainda que tal previsão legal pudesse induzir investimentos do setor para o Estado, esta circunstância seria secundária, para o professor, quanto ao fim legislativo, vindo a norma impugnada a promover em maior extensão a própria razão de ser da política dos remédios genéricos – a redução do custo e o melhor acesso da população a esses bens –, o que justificaria, ao menos, um debate mais sofisticado em torno do tema. Ademais, considera que o cunho social dos benefícios fiscais também foi ignorado na ADI 3.809, declarada inconstitucionalidade de incentivo fiscal para empresas que contratassem apenas egressos, uma vez que seria improvável que o quadro de “guerra fiscal” pudesse ser instaurado ante benefício da espécie, de modo que formalismo adotado pelo Supremo acabou por impedir que o Estado do Espírito Santo conduzisse política humanística de ressocialização de presos.

antemão se a outorga de determinado benefício fiscal gerará alguma atração de investimentos ou competição entre os demais Estados da federação.

A própria Corte Constitucional chegou a revisitar a discussão sobre a situação configuradora de guerra fiscal, dando interpretação mais ampla daquela posição exarada na ADI nº 3.421 e superando a linha de raciocínio capitaneada, naquela oportunidade, pelo Ministro Marco Aurélio. No julgamento da ADI nº 429 (Rel. Min. Luiz Fux, Pleno), o STF declarou inconstitucional dispositivos da Constituição do Estado do Ceará, entre eles a regra que isentava o ICMS de “implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência”. O relator fez alusão expressa à posição exarada anteriormente na ADI nº 3.421, caracterizando-a como “isolada”, mas fez o *distinguish*, argumentando que aquele caso envolvia os conceitos de contribuinte de direito e contribuinte de fato, e que, no caso em julgamento, o ICMS seria cobrado não dos templos, mas dos prestadores de serviços relativos ao fornecimento de energia elétrica, água e telecomunicações. O Ministro Luiz Fux considerou, assim, que no caso poderia sim haver uma perspectiva de atração de investimentos através da isenção concedida, com o risco de guerra fiscal.⁷⁴⁷ Não houve um debate mais aprofundado sobre os riscos de a concessão de isenções de ICMS para veículos de pessoas com deficiência gerarem guerra fiscal.

Posteriormente, o STF julgou a ADI nº 2.663⁷⁴⁸ (Rel. Min. Luiz Fux, Pleno), concernente a programas do Estado do RS e, novamente, teve a oportunidade de ir mais a fundo quanto ao que verdadeiramente caracterizaria uma “guerra fiscal”. O Ministro Luís Roberto

⁷⁴⁷ Segundo o Ministro, “[...] mostra-se simplesmente indiferente para a Constituição Federal o maior ou menor impacto que determinada desoneração tributária, relativa ao ICMS, pode causar no cenário de investimentos nos Estados-membros. O só fato de configurar-se, conceitualmente, a isenção já é por si só suficiente para atrair a exigência formal do convênio interestadual, descumprida na presente hipótese. Calçado nestas premissas, o § 2º do art. 192 da Constituição cearense concede isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência, o que acarreta a declaração de sua inconstitucionalidade, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses.”

⁷⁴⁸ Ementa: “[...] 1. O princípio federativo reclama o abandono de qualquer leitura inflacionada e centralizadora das competências normativas da União, bem como sugere novas searas normativas que possam ser trilhadas pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal. 2. A *prospective overruling*, antídoto ao engessamento do pensamento jurídico, possibilita ao Supremo Tribunal Federal rever sua postura *prima facie* em casos de litígios constitucionais em matéria de competência legislativa, viabilizando o prestígio das iniciativas regionais e locais, ressalvadas as hipóteses de ofensa expressa e inequívoca de norma da Constituição de 1988. 3. A competência legislativa de Estado-membro para dispor sobre educação e ensino (art. 24, IX, da CRFB/88) autoriza a fixação, por lei local, da possibilidade de concessão de bolsas de estudo a professores, em aprimoramento do sistema regional de ensino. 4. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 5. *In casu*, padece de inconstitucionalidade o art. 3º da Lei nº 11.743/02, do Estado do Rio Grande do Sul, porquanto concessiva de benefício fiscal de ICMS sem antecedente deliberação dos Estados e do Distrito Federal, caracterizando hipótese típica de exoneração conducente à guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 6. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente, conferindo à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da publicação da ata deste julgamento (art. 27 da Lei nº 9.868/99).” (ADI 2.663, Relator Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, publicado 26/05/2017).

Barroso levantou a questão do seguinte modo: “o que eu acho que o dispositivo constitucional pretende evitar [...] é que o Estado dê vantagens competitivas a outras empresas e, portanto, estabeleça uma guerra fiscal. Essa proposta da lei não tem nada a ver com guerra fiscal, ela dá um benefício para a empresa que faça uma boa ação”. A boa ação referida pelo julgador era a autorização legal para as empresas financiarem bolsas – que lhes dariam metade do financiamento em descontos de ICMS – para a formação superior de professores, fixando, como contrapartida, que os beneficiários prestassem serviços de aperfeiçoamento e alfabetização a seus empregados.

Em sintonia, manifestando seu inconformismo com o uso retórico da expressão “guerra fiscal”, o Ministro Marco Aurélio explicou que, a seu juízo, no caso em questão inexistiria “disputa”, eis que não teria havido implemento de um benefício fiscal propriamente dito. O que teria havido, para ele, foi apenas uma sinalização de contrapartida para as empresas que se dispusessem a financiar o aprimoramento dos professores. Segundo o ministro, não se pode “generalizar a cláusula constitucional que exige realmente o acordo entre os Estados para se ter o benefício fiscal, porque não se trata propriamente o benefício fiscal”. Apesar das ponderações, prevaleceu, novamente, o entendimento do Rel. Min. Luiz Fux no sentido de que a situação configuraria sim guerra fiscal. Da mesma forma que no caso anterior, ele ponderou o julgamento pretérito da ADI nº 3.421, mas entendeu que o caso seria diverso, uma vez que o benefício foi diretamente direcionado ao contribuinte de direito do imposto, fazendo exsurgir a potencial possibilidade de guerra fiscal entre os Estados-membros.

Do exame da jurisprudência do STF pode-se perceber que ainda não há uma definição clara quanto à necessidade de sempre ser observado o processo legislativo constitucional e legal para a concessão de benefícios de ICMS, ainda que se verifique a impossibilidade da medida gerar competição entre os entes federados na atração de investimentos.

De toda sorte, a fim de evitar quaisquer questionamentos, o legislador – aquele que tem o poder de outorgar benefícios – deve preferir uma interpretação mais literal do texto constitucional e da lei complementar, exigindo, sem exceções, a observância do ritual de aprovação unânime no Confaz. É o que se percebe da atuação do próprio Confaz que, mesmo naquelas situações em que a doutrina acima descrita considera despidendo o convênio autorizativo, decidiu pela outorga das autorizações. A título de exemplo, cabe lembrar os seguintes Convênios: (a) nº 6, de 1998 (autoriza o Estado do RJ a conceder isenção nas saídas internas de veículos adquiridos pela Polícia Rodoviária Federal); nº 17, de 2002 (autoriza o Estado do RJ a conceder isenção do ICMS relativo à importação pelo Museu Imperial, do Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional); (c) nº 26, de 2003 (autoriza os Estados

e o DF a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias); (e) nº 85, de 2010 (autoriza os Estados e o DF a isentar as doações de mercadorias para socorro e atendimento às vítimas das calamidades climáticas recentemente ocorridas nos Estados de Alagoas e Pernambuco, bem como os serviços de transportes relativos às doações); (f) nº 38, de 2012 (autoriza a concessão de isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista).

A seguir a linha interpretativa mais flexível quanto ao cumprimento do comando do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/88, em todas as hipóteses acima ventiladas, o convênio seria desnecessário. Todavia, a atuação do Confaz, composto por todos os Estados da federação, demonstra que o próprio órgão tem se orientado no sentido de que todo e qualquer benefício de ICMS devem ser por ele autorizados. Na verdade, a prevalência de uma interpretação textual e formalista traz mais segurança para a concessão dos benefícios e, por isso, deve ser privilegiada. Cabe lembrar que o princípio reitor do Direito Tributário é o da legalidade, que atribui mais confiança ao criador da regra – o legislador –, e, tendencialmente, retira a margem discricionária do aplicador da regra – no caso, o Poder Judiciário. Deixar o Judiciário livre para decidir se um benefício outorgado sem a autorização do Confaz gera ou não guerra fiscal pode tornar o sistema novamente suscetível de práticas antifederativas e predatórias, exatamente o que se está tentando findar.

Outra questão, de cunho mais teórico, mas que deve ser levada em consideração, é a dificuldade de o próprio legislador lidar com a complexa questão de definir, *a priori* e *pro futuro*, se determinado benefício geraria ou não competição pela atração de investimentos. Em um Estado de Direito, a função do legislador é o ponto de fusão entre o jurídico e o político, e, na linha do pensamento de Niklas Luhmann,⁷⁴⁹ que considera a teoria da Constituição, como aquisição evolutiva, o legislador trabalha na periferia do sistema, de modo poroso em relação ao ambiente, no presente, voltado para o futuro. Por isso, o tempo “das leis” é diferente do tempo da “sentença”.⁷⁵⁰ Evidentemente, comprometido com o futuro, o legislador considera as

⁷⁴⁹ LUHMANN, Niklas. “A Nova Teoria dos Sistemas”. In: NEVES, Clarissa Baeta; SAMIOS, Eva Machado B. (coord.). *Niklas Luhmann: A Nova Teoria dos Sistemas*. Porto Alegre: Goethe Institut, 1997. Embora haja uma dificuldade de chegar à essência da teoria de Luhmann, pois a sua visão mudou consideravelmente ao longo do tempo (MOELLER, Hans-Georg. O paradoxo da teoria: interpretando Niklas Luhmann. *Tempo Social*, v. 27, 2015, 167-179), e seja um desafio importar sua visão no Direito, a percepção de que o sistema é autopoietico, fechado operacionalmente e autorreferente, é muito pertinente. O mais importante é que a diferenciação entre Política e Direito não implica o isolamento, pois a Constituição atua como acoplamento estrutural, possibilitando soluções jurídicas aos problemas de autorreferência do sistema político e, por sua vez, soluções políticas aos problemas de autorreferência do sistema jurídico.

⁷⁵⁰ Misabel Derzi ensina que o legislador está mais perto dos outros sistemas (político, econômico, etc.) trabalha de forma porosa em relação ao ambiente, pesando o passado (a tradição, a moral vigente e os costumes) e pondo as normas especialmente para o futuro, porque quer transformar a realidade, considerando as consequências de toda natureza (políticas, econômicas, éticas e sociais) até o fim. (DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 988 e ss.).

possíveis consequências da norma que produz, mas como ele é apenas o primeiro filtro do sistema jurídico – mediante o qual são introduzidas as soluções para formação das expectativas normativas para solução dos conflitos – ele é incapaz de garantir plenamente a solução. Tanto é assim que, em termos linguísticos, o legislador enuncia, “para ser geral, universal e evolutivo, normas de conduta, como expectativas normativas, valendo-se de conceitos abstratos, mais ou menos determinados, mais ou menos tipificados e de princípios mais ou menos abertos e cláusulas gerais sempre abertas.”⁷⁵¹ Assim é que torna possível dar máxima abrangência e generalidade à criação das expectativas normativas, fundamentando o princípio da separação dos poderes.

No centro do sistema, os poderes “executivos” – na leitura kelseniana, noção que abarca tanto o Poder Executivo e o Poder Judiciário – devem ler o ambiente externo pelos olhos do legislador, que já filtrou os fatos econômicos, políticos, etc. Nessa lógica, não podem tais poderes trabalhar na periferia do sistema, sofrendo influência dos outros sistemas, sob pena de assumir a tarefa do legislador e violar o princípio da separação dos poderes. Sob o ponto de vista temporal, os poderes executivos devem se voltar para o passado, isto é, para o *input* do sistema, considerando, é claro, o futuro, mas “na forma de passado-futuro, ou seja, dentro daquilo que já filtrou o legislador”.⁷⁵²

Essa linha teórica é importante por permitir compreender que o direito decorre de premissas materiais fornecidas pelo sistema político e toda opção política traduzida em norma legal sempre trará consigo uma margem de indeterminação semântica. Com efeito, como visto, o Poder Legislativo, ao criar uma lei, procura atender a critérios de generalidade e abstração, para abarcar as mais diversas situações futuras. Mas, sendo certo que está superado o mito do Estado Liberal do legislador onipotente, por melhor previdente e preciso que possa ser, é impossível a previsão em abstrato de todas as situações relevantes para o direito que a vida, em suas múltiplas facetas, pode ensejar. Isso é reconhecido por Luhmann, que observa que as fixações programáticas do legislador não podem captar integralmente o sentido do direito vigente.⁷⁵³ Dessa forma, na atividade de concreção normativa, empreendida pelos poderes executivos, em especial pelo Poder Judiciário, preenche-se o hiato semântico entre aquilo que o legislador foi capaz de prever, em abstrato, e o que efetivamente ocorreu no campo fático, com todas as particularidades e especificidades da situação de aplicação que escaparam ao juízo do legislador, mas que devem ser consideradas pelo aplicador da norma.⁷⁵⁴

⁷⁵¹ DERZI, Misabel. *op. cit.*, 2015, p. 988.

⁷⁵² DERZI, Misabel. *op. cit.*, 2015, p. 988.

⁷⁵³ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito I*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 235.

⁷⁵⁴ BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. *op. cit.*, p. 165.

Percebe-se, assim, que o Poder Judiciário se encontra em uma posição de vantagem na interpretação da regra, porque ele o faz após a sua vigência, quando vários destinatários já a cumpriram, vários atores puderam auxiliar na concreção e, além disso, alguns efeitos da norma podem ser cotejados com as pretensões iniciais do legislador. No caso da guerra fiscal, por exemplo, se, em abstrato e no momento da produção do direito, o legislador não conseguia antever nenhuma disputa entre os entes federados na atração de algum investimento (ex. concessão de um benefício fiscal para um templo na qualidade de consumidor final), o Poder Judiciário poderá avaliar, posteriormente, se a regra, de fato, gerou alguma guerra fiscal ou disputa interfederativa. Diante de todo o exposto, entende-se que há robustos fundamentos para exigir que em todas as situações de benefícios fiscais de ICMS deve haver a autorização prévia do Confaz. Considera-se que o legislador está limitado a conceder benefícios fiscais de ICMS, admitindo-os somente nos casos em que previamente o Confaz autorizou, sem exceções.

8.6. Situações que admitem atuação do legislador sem autorização do Confaz

Segundo o parágrafo único do artigo 1º da LC nº 24/75, são considerados benefícios fiscais de ICMS, a exigir convênio do Confaz, não apenas as isenções, mas também as reduções de base de cálculo, as devoluções totais ou parciais do tributo, as concessões de crédito presumido, e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais concedidos com base no imposto dos quais resultem a redução ou eliminação direta ou indireta do ônus tributário. Por acarretar redução de imposto, a concessão de subsídios, de anistia ou de remissão, está submetida à necessária aprovação em convênio.⁷⁵⁵

D'outra margem, há determinadas situações em que o próprio STF entendeu que não se constituiriam verdadeiros benefícios. O diferimento, por exemplo, por se tratar de hipótese de mera postergação do pagamento do ICMS, não foi considerado benefício fiscal, e sim, técnica de arrecadação.⁷⁵⁶ De fato, “o diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio” (ADI 2.056, rel. Min. Gilmar Mendes). Deve-se ter cautela, contudo, para o uso do diferimento não se tornar hipótese de verdadeira isenção ou de redução de imposto, caso em que o STF considerou a necessidade do convênio autorizativo do Confaz.⁷⁵⁷ Na realidade, para se interpretar adequadamente a questão, não se deve ficar apegado ao *nomen*

⁷⁵⁵ Cf. ADI 1.247/PA, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 17/08/2011.

⁷⁵⁶ “[O] mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. [...]” (ADI 4.481, Relator Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, DJe 19/05/2015).

⁷⁵⁷ Vale conferir: ADI-MC 2.155, ADI 2.548, ADI-MC 2.823, ADI 3.246, ADI 3.702 e ADI 3.803.

juris, mas sim aos efeitos exonerativos da norma tributária. Se se verificar que a lei meramente postergou a incidência do imposto, possibilitou o parcelamento do montante a pagar, alterou a data do vencimento do tributo, etc., não haverá a necessidade de convênio. Por outro lado, situações em que a lei estadual traveste de não incidência em sentido estrito uma verdadeira isenção, exige-se o convênio.⁷⁵⁸

Na mesma lógica dos julgados sobre o diferimento, na ADI-MC nº 2.405 (rel. Min. Carlos Brito, Pleno, DJ de 17/02/2006) foi decidido que a moratória para pagamento de saldo devedor e a extinção de débito tributário por meio de dação em pagamento não são benefícios fiscais. Por outro lado, é necessário o convênio autorizativo para a fixação da alíquota interna em patamar inferior ao da alíquota interestadual, fixada em 12% pela Resolução nº 22/89 do Senado Federal,⁷⁵⁹ nos termos do artigo 155, §2º, VI, da CRFB/88.⁷⁶⁰ De fato, ao se reduzir o percentual de alíquota aplicável à base de cálculo, o *quantum* de imposto reduzir-se-á na mesma proporção. As reduções de alíquotas, irregularmente dirigidas a determinados contribuintes ou produtos, criam severas distorções no sistema econômico, pois implicam variação de custos e, conseqüentemente, na lucratividade de uns em detrimento de outros impedidos de usufruir desse diferencial competitivo. No julgamento da ADI-MC nº 2.021/SP⁷⁶¹ (rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 25/5/2001), o Ministro Nelson Jobim esclareceu que “as alíquotas interestaduais, fixadas pelo Senado Federal, são o patamar mínimo – piso – para as alíquotas internas”. Além disso, ficou consignado no julgamento que “existindo duas alíquotas para operações interestaduais, deve prevalecer, para efeito do limite mínimo nas operações internas, a mais geral (12%), e não a especial (7%)”. Neste compasso, qualquer redução de alíquota abaixo do mínimo admissível afronta materialmente os preceitos constitucionais, estabelecidos especificamente para evitar o conflito tributário entre as entidades federadas.

8.7. Conclusões parciais

- a desparlamentarização do poder de decisão em matéria tributária atingiu seu grau máximo nas situações envolvendo o maior imposto da Federação brasileira: o ICMS. Por isso, a doutrina passou a nomeá-lo como verdadeiro “imposto dos Executivos”. Note-se,

⁷⁵⁸ No julgamento da ADI 260, o STF julgou inconstitucional um dispositivo que constava da Constituição de SC, prevendo que o ICMS não incidiria sobre os serviços de transporte rodoviário de passageiros. Cf. ADI nº 260, Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/2002, DJ 20/09/2002).

⁷⁵⁹ Resolução nº 22, de 1989: “Art. 1º - A alíquota do [ICMS], nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento; II - a partir de 1990, sete por cento.”

⁷⁶⁰ Art. 155, § 2º, VI: “Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, ‘g’, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.”

⁷⁶¹ ADI 2021 MC, Relator Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/1999, DJ 25/05/2001.

portanto, que o desastre na condução do ICMS se deu por obra dos técnicos e dos Governos, demonstrando que a maior *expertise* dos participantes e atores políticos não garante a perfeição do sistema tributário. Muito pelo contrário, o resultado foi pior: benefícios ilegítimos relativos ao imposto foram concedidos às escuras, de forma velada, porquanto decididos dentro dos gabinetes palacianos, levando os entes federados ao comportamento *race to the bottom*;

- o permanente quadro de guerra fiscal, a urgência das medidas a serem tomadas pelos Governos, o caráter nacional do imposto, o esquema federativo e a autonomia dos Estados, forjaram um PLT peculiar para a instituição de benefícios tributários do ICMS, que praticamente alijou a participação dos Parlamentos estaduais. A lei complementar que regula o procedimento, formulada no período de autoritarismo político, previu que um órgão, denominado Confaz, composto por representantes dos Poderes Executivos estaduais, decidisse previamente a possibilidade de outorga de novos benefícios fiscais de ICMS, de forma unânime e sem a necessidade de aprovação pelas Assembleias Legislativas;

- a previsão de que a decisão colegiada deverá ser unânime não é antidemocrática. A unanimidade é a regra mais adequada ao contexto de uma instituição que opera segundo a lógica da democracia baseada em interesses, em que os participantes estão mais preocupados em defender (estratégica e egoisticamente) suas preferências exógenas do que buscar construir novas compreensões. A função do representante do Estado que compõe o Confaz é justamente defender o interesse do seu Estado de modo egoístico e a regra da unanimidade preserva o pacto federativo;

- por outro lado, o procedimento previsto na lei complementar, que dispensa a aprovação do benefício fiscal previamente autorizado pelo Confaz pelos Parlamentos estaduais, é inconstitucional. Por força do princípio da legalidade, quem deve decidir sobre a concessão de benefícios de ICMS é o legislador estadual, democraticamente eleito. A orientação atual do STF é no sentido de que é necessário e fundamental que o Poder Legislativo decida essa matéria, uma vez que o convênio celebrado pelo Poder Executivo no Confaz é meramente autorizativo e não impositivo;

- o ideal, em termos democráticos e seguindo a separação de poderes, é que o PLT benéfico de ICMS siga sempre o rito previsto constitucionalmente, independentemente de se vislumbrar que determinada situação não tem risco para gerar disputas interfederativas e guerra fiscal. A complexidade inerente ao imposto e o relevante impacto dele na economia não permitem a avaliação segura de que eventual outorga de benefícios fiscais não gerará prejuízos para a Federação. Por isso, a atuação prévia do Confaz é sempre necessária para a criação e

ampliação de benefícios, salvo se a hipótese se tratar de mera técnica de arrecadação e fiscalização, a exemplo do diferimento (mera postergação).

TÍTULO III: A REPARLAMENTARIZAÇÃO DO DEBATE TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO IX: A AVALIAÇÃO DE IMPACTO DA LEI TRIBUTÁRIA NO BRASIL

9.1. A importância da avaliação legislativa prévia e posterior

Mesmo que não tenha objetivo extrafiscal, todo e qualquer tributo influencia o comportamento das pessoas. Ocorre que, muitas vezes, o cidadão, impactado pela incidência tributária, passa a se comportar de uma forma não prevista pelo legislador, gerando consequências que vão além da questão da tributação.⁷⁶² Quando o Poder Público almeja tributar de forma a estimular ou a desestimular comportamentos, ou conceder desonerações fiscais, a política tributária pode resultar em um efeito não previsto e, não raro, piorando a situação original.

Um exemplo cristalino são os incentivos fiscais do ICMS reiteradamente concedidos nos últimos tempos: os Estados passaram a praticar uma guerra fiscal, caracterizada pelo descumprimento do sistema legal e constitucionalmente previsto para a concessão de benefícios, no intuito de atrair investimentos para seus territórios e, conseqüentemente, de incrementar arrecadação, mas o que se percebeu foi que houve uma perda generalizada do potencial do imposto.⁷⁶³ Também no tema das renúncias fiscais, não são incomuns as notícias de que os efeitos pretendidos pelo legislador ao desonerar determinadas situações não tenham sido efetivamente alcançados.⁷⁶⁴

A fim de contornar essas questões, cabe trazer à baila um instrumento importante, mas que é utilizado de forma raríssima em nosso país: a avaliação de impacto da lei (ou do regulamento). Trata-se de um mecanismo que pode facilitar o controle dos atos do poder público, seja por melhorar o planejamento de sua atuação, bem como para possibilitar a

⁷⁶² O caso do “imposto sobre portas e janelas” da França, criado a partir de 1798, demonstra como a lei tributária pode gerar efeitos ignorados ou negligenciados pelos seus formuladores. Os proprietários passaram a reduzir o número de janelas, fechando as já existentes com tijolos e reduzindo-lhes nas novas construções. A redução das janelas impactou não apenas a arrecadação tributária, mas causou prejuízos ambientais e às pessoas, que passaram a viver em locais degradados pela pouca ventilação e baixa incidência de luz solar.

⁷⁶³ O volume de renúncias fiscais de ICMS em decorrência da guerra fiscal contribuiu para que a receita decorrente da arrecadação com imposto sáisse de 7,28% do PIB e de 31% da carga tributária bruta global, em 1968, ano de sua criação – quando era apenas “ICM” (sem a inclusão dos relevantes serviços tributáveis) –, para 7,11% do PIB e 20% da carga nacional em 2011. (AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). *O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas*. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 200).

⁷⁶⁴ A desoneração da folha de pagamentos entrou em vigor no Brasil em 2011, com o objetivo de aliviar a carga tributária das empresas para criar novos empregos, mas o Texto para Discussão nº 2.357, publicado pelo Ipea, mostra que não houve efeitos reais desse programa sobre o número de postos de trabalho. (BRASIL. IPEA. “Pesquisa conclui que desoneração não teve impacto na geração de empregos”. Publicado em 01/02/2018. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32244>. Acesso em: 09/01/2020).

fiscalização futura das medidas legislativas ou regulatórias que foram tomadas, isto é, se elas atenderam os seus objetivos e devem ser mantidas ou se merecem ser revogadas.

A democracia representativa não é perfeita e demanda permanente aprimoramento. O processo legislativo não pode se restringir ao cumprimento formal de regras, devendo-se atentar para a produção de decisões de maior qualidade e efetividade. O exercício da representação política requer habilidade na definição, no planejamento e na implementação de ações que dão concretude à ação estatal, já que não apenas a percepção do benefício, mas também sua qualidade e efetividade serão aferidas, direta ou indiretamente. Por isso, a ação de avaliar torna-se uma das mais relevantes na esfera da relação democrática entre governantes e cidadãos. Somente pela avaliação é possível saber se os atores políticos pautaram suas ações pelo melhor interesse dos cidadãos, ou se agiram orientados por seus próprios interesses. A avaliação significa transparência, propicia o acesso à informação, abrindo-se a possibilidade de averiguar se as escolhas dos meios, dos métodos, das alternativas foram pautadas por critérios técnicos, se levaram em conta um conjunto de possibilidades concretas, se fizeram o melhor que podiam ou apenas se limitaram a cumprir meros compromissos eleitorais.⁷⁶⁵

No Brasil, existe um controle clássico das políticas públicas, exercido pelo Poder Executivo ou pelo Poder Legislativo,⁷⁶⁶ que ocorre de forma *ex post*, ou seja, após a implementação da política, de forma a verificar a efetividade dos programas e das sugestões de modificação. Além do necessário refinamento desse controle, há uma dimensão pouco explorada, que é o controle de qualidade prévio da intervenção estatal, isto é, uma avaliação de natureza *ex ante*, que abarcaria desde a análise dos motivos que tornam necessária determinada intervenção, o planejamento das ações para o desenvolvimento da iniciativa, a definição dos agentes encarregados de implementá-la, o levantamento das normas disciplinadoras pelas quais será regida, até a fundamental avaliação de seus possíveis impactos.⁷⁶⁷

Pretende-se, assim, no presente capítulo, lastreados nos conhecimentos produzidos pela Legística, discorrer sobre o estado da arte da Avaliação de Impacto Legislativo – AIL – no Brasil, voltando-se os olhos para a matéria tributária, reconhecidamente uma das mais complexas e volumosas do mundo.

⁷⁶⁵ MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. “Introdução”. In: MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. (org.). *Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017, p. 14-15.

⁷⁶⁶ O Executivo possui mecanismos de controle interno (de desempenho e controle formal) e o Legislativo, conforme prevê o inciso X, do art. 49 da CRFB/88, tem competência para “fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta”. Esse último é o que se chama de controle parlamentar, qualificado como *accountability* horizontal (O’DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998), vale dizer, é o controle exercido entre instituições estatais entre as quais não há uma relação de subordinação, fulcrado na ideia do *check and balances*.

⁷⁶⁷ MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. *op. cit.*, p. 109.

9.2. A Legística como instrumento para materialização da cidadania democrática

A Legística ou Ciência da Legislação⁷⁶⁸ é a área de conhecimento que se ocupa (i) do planejamento, da concepção, da elaboração e da avaliação das leis, de forma metódica e sistemática, valendo-se de premissas técnico-científicas como coadjuvantes da decisão política de escolha da oportunidade de legislar e das soluções regulativas; (ii) da função redacional destinada à apropriação dos comandos definidos; e (iii) das ações de controle dos impactos ou da efetividade da lei. Tal ciência surge e ganha lastro associada à ideia de governabilidade ao influxo de práticas democráticas e reclames da sociedade; à estratégia de desenvolvimento econômico como condicionalidade de competição por mercado no campo da economia global; ao móvel de segurança jurídica, coerência e harmonia do ordenamento; à acessibilidade dos interessados ao processo de elaboração da lei e ao seu conteúdo como garantia emancipatória da cidadania; ao intento de estímulo ao debate promissor entre sociedade e os circuitos formais de poder e política; à necessidade de restauração da credibilidade do Parlamento como contraponto à descrença dos cidadãos nos institutos da representação e da lei; e, especialmente, aos propósitos de aperfeiçoamento do modelo da democracia.⁷⁶⁹

Os ritos e formas que compõem o procedimento de elaboração legislativa não constituem meras formalidades, mas são condições de possibilidade para a gênese democrática da lei.⁷⁷⁰ Deve-se superar a visão equivocada de que o processo legislativo e a Legística seriam meras técnicas,⁷⁷¹ na medida em que são eles que garantem a igualdade e a liberdade no

⁷⁶⁸ A terminologia “Teoria” ou “Ciência” da Legislação foi utilizada indistintamente por Canotilho ao introduzir e sistematizar a disciplina em Portugal, na década de 80. (Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes. *op. cit.*, 1987, p. 426-430; CANOTILHO, J. J. GOMES. “Os Impulsos Modernos para uma Teoria da Legislação”. *Legislação: Cadernos de Ciência da Legislação*. Lisboa: INA, vol. 1, abr/jun de 1991, p. 7-14). Manuel Atienza ao discutir a melhor nomenclatura para a disciplina, compara com a problemática relativa à zetéica da Ciência do Direito, e observa que o estudo da legislação também admite uma grande pluralidade de perspectivas. Assim, a chamada Ciência da legislação poderia ser distinguida da dogmática jurídica. (ATIENZA, Manuel. *Contribución a una Teoría de la Legislación*. Madrid: Editorial Civitas, 1997. p. 15-17). Percebe-se que parte da doutrina reconhece o “estudo da legislação” como uma ciência própria, ao passo que alguns estudiosos, com mais cautela, preferem não denominar de “ciência” o estudo da atividade de produção da norma, usando expressões do tipo “arte de legislar”.
⁷⁶⁹ PIRES, Maria Coeli Simões. “Diálogos e conflitos no processo de elaboração das leis”. In: *Congresso Internacional de Legística: qualidade da lei e desenvolvimento*, 2007, Belo Horizonte. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2009. p. 119-156. Disponível em: <http://www.almg.gov.br/publicacoes/legistica/legistica_coeli.pdf>. Acesso em: 7/1/2020.

⁷⁷⁰ A gênese democrática da lei depende de três fatores: a fonte de que promana a norma, que deve provir de uma instância de representação plural da sociedade, o Parlamento; o procedimento adotado para a sua elaboração, que deve assegurar condições simétricas de participação a todas as correntes político-ideológicas com representação no Parlamento; o rigor metodológico adotado na sua elaboração, de modo a propiciar os subsídios e os elementos necessários à qualificação do debate parlamentar. Daí a relevância da Legística, que visa a evitar uma discussão enviesada e desprovida dos elementos imprescindíveis a uma decisão estatal adequada. (BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. “Processo legislativo, legística e democracia: a interação entre política, direito e técnica na elaboração legislativa”, p. 15-70. In: RESENDE, Antônio José Calhau; BERNARDES, José Alcione. (coord.) *Temas de Direito Parlamentar*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2016, p. 17-18).

⁷⁷¹ A despeito de o interesse pelo estudo da legislação sempre ter existido, a tradição do positivismo jurídico – que privilegiou o desenvolvimento de metodologias para a interpretação e a aplicação do direito – resultou na concepção prevalecente na atualidade de que a Ciência do Direito começa a partir da lei posta, reduzindo o processo de elaboração das leis como atividade política, situando-a fora do objeto de estudo. Zapatero Gómez faz a seguinte indagação “Qual é, então, a razão para que haja atualmente tantos ‘intérpretes’ e tão poucos ‘projetistas’ de normas?” (ZAPATERO GÓMEZ, Virgilio. “De la jurisprudência

momento de se produzirem as normas que vão reger a sociedade. Enquanto o processo legislativo constitui o conjunto de atos preordenados à elaboração da lei, de modo a propiciar um debate público o mais amplo possível acerca da matéria legislada, erigindo-se, pois, em fator de legitimidade do Direito,⁷⁷² a Legística constitui o campo do saber que se ocupa do estudo da concepção e da produção da lei. No paradigma do Estado Democrático e de Direito, em que um conjunto de representantes vocaliza as necessidades do povo e exterioriza a vontade geral a partir da produção de leis, essa atividade não tem que ser simples ou rápida, sendo certo que a complexidade dos processos é fundamental para garantir um resultado justo, que possibilite clareza e lisura da decisão final e que permita sua aceitação pelos destinatários.⁷⁷³ Por isso, a Legística tem um papel fundamental.

A Legística subdivide-se em Legística material (*metódica legislativa*) e Legística formal (*técnica legislativa*).⁷⁷⁴ Explica Fabiana de Menezes Soares que a Legística formal atua

a la legislación”. *cit.*, p. 771). John Austin, precursor do positivismo jurídico inglês, separou claramente as duas questões, diferenciando a “Ciência da Jurisprudência” (que se ocupa das leis positivas sem fazer juízo de valor quanto à sua bondade ou maldade) e um ramo da Ciência da Ética que ele denominou de “Ciência da Legislação” (que determina os princípios sobre os quais devem elaborar-se as normas sem querer merecer a aprovação). (AUSTIN, John. *The Province of Jurisprudence Determined – and The Uses of the Study of Jurisprudence*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1998, p. originalmente em 1832). Assim, o (res)surgimento da Ciência da Legislação é recente, tendo se iniciado há quatro décadas, a partir da publicação, em 1973, da obra de autoria do advogado criminalista suíço Peter Noll, “Ciência ou Doutrina da Legislação” (*Gezeitsgebungslehre*), que sistematizou saberes e métodos para auxiliar na elaboração das leis. A partir de Noll, a legislação passou a ser objeto autônomo de conhecimento e a disciplina daí decorrente se caracterizou pela heretogeneidade dos campos de investigação e de métodos (GÓMEZ, *op. cit.*, p. 787). Na atualidade, alguns jusfilósofos realizaram estudos sistemáticos sobre a legislação, como Waldron (WALDRON, Jeremy. *op. cit.*, 2003) e Wintgens (WINTGENS, Luc J. *Legisprudence: practical reason in legislation*. London: Ashgate publishing Limited, 2012). Segundo Soares, este último propicia uma singular perspectiva de análise, via Legisprudência, que reivindica um estatuto científico para os estudos jurídicos sobre a ação legislativa e assim articula sistematicamente os aspectos metodológicos formais (comunicativos) e materiais (avaliação legislativa) propostos pela Legística. (SOARES, Fabiana de Menezes. “Apresentação”. In: SOARES, Fabiana; OLIVEIRA, Thais de Bessa Gontijo de; MACIEL, Caroline Stéphanie Francis dos Santos. (org.) *Regimentos parlamentares do mundo: sistemas jurídicos e ação legislativa*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2018, p. 5).

⁷⁷² O processo legislativo é “uma técnica de que se vale o Direito para coordenar e articular as diversas vontades dos agentes representativos das inúmeras correntes político-ideológicas da sociedade, de modo que a lei que resulte dessa deliberação política seja uma síntese das diversas vontades que concorreram para sua formação. Trata-se, pois, de explicitar o dissenso, na busca do consenso possível. [...] [C]onfigura uma densificação técnica do princípio democrático. Tal processo há de ser informado por uma racionalidade procedimental e há de disponibilizar mecanismos assecuratórios de condições simétricas de participação entre as diversas correntes político-partidárias no momento de se estabelecerem as normas que vão reger a vida social”. (BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. *op. cit.*, 2016, p. 27).

⁷⁷³ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Tradução de Maria da Conceição Córte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 29-35; 145-162. A concepção da análise sistêmica considera o procedimento como mecanismo social de estabilização das expectativas sociais, ao proporcionar segurança e confiança na práxis decisória estatal. A legitimação pelo procedimento é uma técnica que neutraliza uma decisão, recobrando-a de uma imunidade que irá blindá-la das decepções que são inevitáveis. Baseado no consenso da maioria para dar durabilidade as estruturas – pois sem isso não há confiabilidade e evolução social – a legitimidade é por ele definida “como uma disposição generalizada para aceitar decisões de conteúdo ainda não definido, dentro de certos limites de tolerância” (p. 30). Assim, Luhmann entende que, para a legitimação pelo procedimento, não importa se a decisão é justa, exata ou congruente, haja vista que, nas sociedades complexas, a natureza da decisão cede lugar aos procedimentos que generalizam o reconhecimento das decisões. Procedimentos, como as eleições, o processo legislativo e o processo judicial, são, para o autor, a melhor forma de garantir decisões vinculativas, além de reduzir as complexidades sociais. Ao se submeterem às regras e necessidades do sistema processual, todos os envolvidos são obrigados a aceitar a decisão final, mesmo que discordem do seu conteúdo, eis que eles próprios participaram do procedimento.

⁷⁷⁴ MORAND, Charles-Albert. *op. cit.*, p. 17-46. DUARTE, David. (et alli). *Legística. Perspectivas sobre a Concepção e Redacção de Actos Normativos*. Coimbra: Almedina, 2002, p. 23-26 e 127 et seq. CANOTILHO, J. J. Gomes. *op. cit.*, p. 461. Para este último, a legística material versa sobre “importantes problemas relacionados com a feitura das leis, designadamente: 1) como chegar a decisões legislativas intrinsecamente boas e justas; 2) como analisar racionalmente as condições de legislação; 3) como estabelecer prognoses através da lei; 4) como elaborar projetos alternativos e comprovar a sua adequação aos fins tidos em vista pela legislação; 5) qual o instrumento a adoptar para assegurar a eficácia das leis”.

sobre a otimização do círculo de comunicação legislativa e fornece princípios destinados à melhoria da compreensão e do acesso aos textos legislativos.⁷⁷⁵ Por sua vez, a Legística material reforça a faticidade (ou realizabilidade) e a efetividade da legislação, e seu escopo é atuar no processo de construção e escolha da decisão sobre o conteúdo da nova legislação, bem como o processo de regulação pode ser projetado, através da avaliação do seu possível impacto sobre o sistema jurídico. A Legística material vai utilizar instrumentos (como o *check list*, a modelização causal, a reconstrução da cadeia de fontes) que possibilitam a realização de diagnósticos e prognósticos, além de verificar o nível de concretude dos objetivos que justificaram o impulso para legislar e dos resultados obtidos a partir da sua entrada em vigor.⁷⁷⁶ Essa dicotomização em Legística formal e material, é bom dizer, advém da doutrina francesa e não é unânime, podendo variar a classificação das espécies do gênero da Ciência da Legislação.⁷⁷⁷

Note-se, por oportuno, que em determinados países, geralmente aqueles do *common law*, a doutrina não se preocupa em fazer a divisão entre Legística formal e material (tampouco se referindo à Teoria da Legislação como gênero), utilizando-se da expressão *drafting legislation*⁷⁷⁸ para se referir ao estudo em questão, sendo comum, também o uso do termo “Legisprudência”. Aliás, no sistema anglo-saxão, a preocupação em se institucionalizar o procedimento de redação das leis deu-se há muito. No Reino Unido, desde 1869, o *Office of Parliamentary Counsel*, órgão que atualmente faz parte do Gabinete do Primeiro Ministro, é o responsável pela redação dos projetos de lei de iniciativa do governo, sendo composto por advogados (*parliamentary counsel* ou *parliamentary draftsmen*), e tem desenvolvido e consolidado técnicas de redação normativa que se estenderam por todos os países da cultura anglo-saxã.⁷⁷⁹

⁷⁷⁵ Para a presente pesquisa, é mais importante o desenvolvimento da Legística material, o que não retira a importância da Legística formal (técnica legislativa) no processo legislativo, em especial em matéria tributária. Tal estudo contribui para que a concisão, a clareza, a simplicidade e unidade prevaleçam sobre a prolixidade, a obscuridade e a falta de lógica, garantindo a certeza das relações sociais e a segurança. (CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Técnica Legislativa (Legística Formal)*. 6ª ed. Belo Horizonte, Del Rey, 2014, p. 2-4). Como se sabe, no Direito Tributário, o excesso de atos normativos e a falta de racionalidade na produção da lei dificultam sobremaneira o seu cumprimento e fiscalização.

⁷⁷⁶ SOARES, Fabiana de Menezes. Legística e desenvolvimento: a qualidade da lei no quadro da otimização de uma melhor legislação. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte: n. 50, p. 124-142, jan./jul. 2007, p. 125-126.

⁷⁷⁷ Canotilho (cf. CAUPERS, João. “Relatório sobre o Programa, os Conteúdos e os Métodos de uma disciplina de Metodologia da Legislação”. In: *Cadernos de Ciência de Legislação*, nº 35, p. 5-87, out/dez, 2003, p. 10) e Ulrich Karpen (KARPEN, Ulrich (ed). *Legislation in European Countries*. International Association of Legislation. Baden-Baden: Nomos Verlag, 1996) dividem a Ciência da Legislação em cinco subáreas, a saber: (1) Teoria ou doutrina da legislação – conceito, evolução e análise comparada das leis; (2) Analítica da Legislação – a lei enquanto fonte do direito: interessada nos conceitos e ideias fundamentais de norma, lei e legislação; (3) Tática da Legislação – procedimento externo da legislação: dedicada ao estudo dos órgãos e procedimentos da legislação bem como dos métodos destinados a influenciar e dirigir a produção legislativa; (4) Metodologia da Legislação – procedimento interno da legislação (conteúdos, fins e meios das leis): ocupada com a problematização das dimensões político-jurídicas e teórico-decisórias da legislação, procurando responder às questões da justiça, adequação e efetividade das leis; (5) Técnica Legislativa – articulação, configuração e linguagem das leis.

⁷⁷⁸ Cf. CRABBE, Vincent. *Legislative Drafting*. London: Cavendish Publishing Limited, 1993, p. 13-15.

⁷⁷⁹ Ressalte-se que o Reino Unido é um dos países que mais adota mecanismos para boas práticas legislativas no mundo e o relatório da OCDE concluiu que houve um progresso significativo de suas práticas regulatórias em relação ao último relatório,

Como o presente trabalho tem um viés jurídico, interessa a abordagem e a contribuição da Legística material, cujo objetivo é aprimorar o processo legislativo, indo além de seus aspectos formais e procedimentais, para abordar estudos relativos à diagnose legislativa, ao planejamento legislativo e a avaliação legislativa, que reforçam a ideia de que se deve implantar uma cultura de responsabilidade e de excelência na produção legislativa. De mais a mais, se o processo legislativo é processo – isto é, um procedimento realizado em contraditório – deve-se garantir que os sujeitos processuais (parlamentares), além dos próprios representados, consigam amplo acesso aos objetivos que levaram a edição de medidas legislativas.

Uma lei de qualidade não é aquela que apenas possui uma boa técnica redacional, mas a que se constrói discursivamente,⁷⁸⁰ cumprindo com os objetivos postos no processo de sua elaboração e que estabelece interação com o ordenamento jurídico vigente e com a realidade a que se destina. Nesse sentido, são necessárias estratégias para garantia da qualidade da lei e para a manutenção da abertura à participação no processo legislativo, de modo a vencer a distância que separa o povo do Parlamento, dos parlamentares entre si e do Parlamento em relação ao Governo. Entre essas estratégias – com relevantes chances de potencializar o diálogo – está a Legística material, que tem como base prática justamente a metodologia de avaliação legislativa.

de 2002. (“The OECD review of better regulation in Europe: United Kingdom”. Paris: OCDE, 2010, p. 14-15. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/44912232.pdf>>. Acesso em: 22/1/2020). Lá, realiza-se, preliminarmente, uma *Regulatory Impact Analysis* – RIA –, na forma preconizada pela OCDE, para se avaliar se é o caso de solucionar dado problema mediante lei ou não. Ao final, é feita uma nova análise de impacto para se fornecer informações sobre o custo-benefício da opção tida como mais adequada. Ademais, foi implementado um programa sólido de simplificação da legislação existente (*Red Tape Challenge*), através da redução da burocracia administrativa na atividade empresarial, que, até 2010, foi de 25%.

⁷⁸⁰ O cumprimento do rito procedimental de elaboração de normas jurídicas não leva inexoravelmente a resultados legítimos relativamente àqueles afetados pelas regras. Como leciona Habermas: “Uma outra razão, mais filosófica, para a escolha da abordagem teórico-discursiva é a resolução do paradoxo gerado pelo tipo de legitimidade que Max Weber chama de ‘regra jurídica’: como o surgimento de legitimidade da mera juridicidade seria possível? O que empresta legitimidade a um sistema jurídico completamente positivado se tudo que foi produzido em conformidade com um procedimento positivamente codificado conta como direito? A resposta do positivismo jurídico é recorrer a uma regra arbitrariamente adotada ou costumeira como premissa que fundamenta a validade. O direito natural, pelo contrário, apela ao acesso privilegiado ao conhecimento de leis incondicionalmente válidas – porque teleologicamente ancoradas ou cosmologicamente fundadas. A explicação voluntarista perde o conteúdo cognitivo da crença na legitimidade; a explicação baseada no direito natural repousa em cosmologias metafísicas que não são convincentes para todos em sociedades pluralistas. Em contraste com ambas as abordagens, a teoria do discurso atribui força legitimante ao próprio processo de formação democrática da opinião e da vontade. Esse procedimento juridicamente institucionalizado funda uma presunção falível de que as decisões são racionais quando grosseiramente satisfazem duas condições: a inclusão igual de todas as pessoas afetadas, ou seus representantes, e a reconexão da decisão democrática a uma troca discursiva informal de temas e contribuições relevantes (ou seja, de informações, razões e opiniões). De acordo com essa concepção, a fonte normativa da legitimidade deriva da combinação da inclusão de todas as pessoas afetadas e do caráter deliberativo da formação da opinião e da vontade. Portanto, a noção de livre formação de uma vontade compartilhada guiada pela razão (ou seja, de um resultado que é aceito como aquele que foi alcançado em comum, na sequência de um procedimento consensual de deliberação e tomada de decisão) encontra expressão na combinação de inclusão e deliberação.” (HABERMAS, Jürgen. “Keywords on a discourse theory of law of the democratic constitutional state”. In: HABERMAS, Jürgen. *The lure of technocracy*. Trad. por Ciaran Cronin. Cambridge: Polity Press, 2015, p. 46-60, p. 47-48).

9.3. Critérios para avaliar o impacto das leis do Brasil

Como o próprio nome diz, o objetivo da avaliação de impacto é antever as possíveis consequências da lei e se, após a sua aplicação, os resultados foram satisfatórios. De forma objetiva, o que se almeja é definir se a legislação (i) será *efetiva*, ou seja, se o comportamento adotado pelos destinatários da norma está de acordo com o esperado; (ii) será *eficaz*, no sentido de que o texto legal deve estar formulado para que os objetivos sejam alcançados; e (iii) será *eficiente*, isto é, se os benefícios oriundos da lei compensam os custos impostos por ela, além de serem os menores possíveis.⁷⁸¹ É dizer, trata-se de um processo analítico de gestão da qualidade das normas jurídicas, que consiste na identificação e no estudo dos efeitos potenciais e reais dos atos normativos, com o objetivo de se alcançar a melhor opção de atuação do poder público.⁷⁸²

Ao contrário do que se vê de outros países – como Alemanha, Suíça, Holanda, Bélgica, Reino Unido, França, Portugal, Estados Unidos, Canadá⁷⁸³ – o Brasil pouco desenvolveu, até o momento, a prática da avaliação de impacto das leis. É digno de nota que o Parlamento Europeu, o Conselho e a Comissão aprovaram, em 15 de dezembro de 2015, o acordo interinstitucional sobre legislar melhor, objetivando promover a simplicidade, a clareza e a coerência na redação da legislação da União Europeia – UE –, além de promover a máxima transparência do processo legislativo. No texto do acordo, constam os seguintes instrumentos para melhor legislar: (a) avaliação de impacto; (b) consulta pública e às partes interessadas e reações; e (c) avaliação *a posteriori* da legislação em vigor.⁷⁸⁴

Na França, por exemplo, embora se pratique a avaliação de impacto desde a década de 70, a função avaliatória do órgão legislativo foi positivada apenas em 2008, com a alteração do

⁷⁸¹ MENEGUIN, Fernando B. “Avaliação de impacto legislativo no Brasil”. (Texto para Discussão, nº 70) Brasília: Senado, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/yYGmzB>>. Acesso em: 22/01/2020.

⁷⁸² MORAIS, Carlos Blanco de. *Guia de Avaliação de Impacto Normativo*. Coimbra: Almedina, 2010. A obra em questão foi elaborada por uma comissão técnica coordenada pelo professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, com o objetivo de orientar as equipes responsáveis pela avaliação de impacto dos atos normativos elaborados no âmbito do Ministério da Justiça de Portugal. Observe-se que aquele país, diferentemente do Brasil, já avançou bastante nos mencionados estudos, desde a Resolução do Conselho de Ministros, de 2001, que criou a Comissão para a Simplificação Legislativa, com composição interministerial, na dependência do Ministro da Reforma do Estado e da Administração Pública, e um dos objetivos principais dessa Comissão era a determinação do modelo de avaliação de impacto das normas jurídicas.

⁷⁸³ SANTOS, Flávia Pessôa; SOARES, Fabiana de. “Avaliação de Impacto da Lei como Instrumento de Legística”. In: COELHO, Daniel Caria Braga; BEDÊ, Júlio Cadaval (orgs.). *Avaliação de Impacto da Lei do ICMS Solidário: Lei nº 18.030*, de 2009. Belo Horizonte: ALMG, 2016, p. 18.

⁷⁸⁴ Na União Europeia, somente a partir de 2005 é que foi efetivamente introduzida a avaliação de impacto da lei. No Brasil, apesar de a academia ter se despertado sobre a relevância do tema em meados do ano 2000, foi somente em 2016, com a edição da Resolução do Senado nº 42/2016 e a criação da Instituição Fiscal Independente – IFI –, organismo análogo ao Escritório de Orçamento do Congresso Federal dos Estados Unidos (*Congressional Budget Office*), que se pode considerar que houve o início da institucionalização da AIL. A IFI trata-se, portanto, de um órgão da estrutura do Senado que tem por finalidade: 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; projetar a evolução de variáveis fiscais determinantes para o equilíbrio de longo prazo do setor público. Como se vê, as preocupações são voltadas ao Direito Financeiro e não ao Direito Tributário.

art. 24 da Constituição, dispondo que cabe ao Parlamento avaliar as políticas públicas. Naquele país, a competência parlamentar para avaliar as leis é feita tanto de forma *ex ante* quanto *ex post*. A primeira modalidade, a preventiva, é exercida por meio dos estudos de impacto (*études d'impact*), durante a tramitação legislativa, conforme o disposto na Lei Orgânica nº 2009-403, de 15 de abril de 2009, que regula dispositivos constitucionais versando sobre o processo legislativo (arts. 34-1, 39 e 44). Salvo exceções em que não seja possível se aferir o impacto legislativo,⁷⁸⁵ todos os projetos de lei⁷⁸⁶ devem ser acompanhados de um estudo realizado pelo Governo, que define os objetivos perseguidos, expõe os motivos para a nova legislação, o estado atual do direito na matéria, a articulação do projeto com o direito europeu, a avaliação das consequências econômicas, financeiras, sociais e ambientais do texto e as categorias de aplicação.

A Suíça é outro modelo de país em que a avaliação legislativa se encontra em estágio avançado, com elevado grau de institucionalização. A Constituição suíça prevê, em seu art. 170 que “a Assembleia Federal deve assegurar que as medidas federais sejam avaliadas em relação à sua eficácia”. Tais estudos são realizados pelos diversos Ministérios, com auxílio de departamentos federais especializados nas matérias e de avaliações externas. Em alguns Cantões suíços são feitas avaliações com frequência, como é o caso de Berna e Genebra onde se criaram comissões independentes para avaliar as políticas públicas.⁷⁸⁷

Diversamente, no Brasil, o direito positivo ainda carece de normas específicas regulando as avaliações de impactos legislativas. A Lei Complementar nº 95, de 1998, que “dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis”, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da CRFB/88, trata de assuntos tipicamente de Legística formal, discorrendo sobre a forma e estrutura da lei, além das regras de redação legislativa, imputando ao legislador a obrigação de clareza, precisão e lógica na linguagem utilizada.

Por outro lado, deve-se ressaltar que na esfera federal, em sede regulamentar, houve uma considerável evolução da matéria relativa à Legística material. O Decreto nº 9.191, de 2017, que “estabelece as normas e as diretrizes para elaboração, redação, alteração,

⁷⁸⁵ No exercício do controle prévio de constitucionalidade da lei existente na França, o Conselho Constitucional, conforme consta da decisão nº 2009-579, de 9 de abril de 2009, observou que a elaboração de estudos específicos que satisfaçam a cada um dos requisitos constantes das alíneas do artigo 8 só pode ser obrigada quando possível a análise de cada exigência, à luz da finalidade das disposições do projeto de lei em questão.

⁷⁸⁶ O direito francês adota uma diferenciação de nomenclatura inexistente no direito brasileiro: os projetos de lei são apresentados ao Legislativo (Senado ou Assembleia Nacional) pelo Governo (Primeiro Ministro), enquanto as proposições de lei provêm da iniciativa dos parlamentares (deputados ou senadores). Cf. Actualité Dalloz. Le Saviez-vous? “Quelle est la différence entre un projet de loi et une proposition de loi?”. 7 fev. 2014. Disponível em: <<http://actu.dalloz-etudiant.fr/le-saviez-vous/article/quelle-est-la-difference-entre-un-projet-de-loi-et-une-proposition-de-loi/h/d4d9da78d12b3fb94f1961c9cec6fe63.html>>. Acesso em: 23/01/2020.

⁷⁸⁷ MADER, Luzius. A avaliação legislativa: uma nova abordagem do Direito. In: *Legislação*. Cadernos de Ciência da Legislação. Lisboa: INA, vol. 1, abr/jun, 1991. p. 40-49.

consolidação e encaminhamento de propostas de atos normativos ao Presidente da República pelos Ministros de Estado” prevê que a exposição de motivos dos atos normativos deverá: I – justificar e fundamentar, de forma clara e objetiva, a edição do ato normativo, com: a) a síntese do problema cuja proposição do ato normativo visa a solucionar; b) a justificativa para a edição do ato normativo na forma proposta; e c) a identificação dos atingidos pela norma; II – na hipótese de a proposta de ato normativo gerar despesas, diretas ou indiretas, ou gerar diminuição de receita para o ente público, demonstrar o atendimento ao disposto nos art. 14, art. 16 e art. 17, todos da LRF, e no art. 107 do ADCT; III – no caso de proposta de medida provisória, demonstrar, objetivamente, a relevância e a urgência; e IV – ser assinada pelo Ministro de Estado proponente (art. 27).

Observa-se que, seguindo as previsões contidas nos decretos anteriores revogados, o regulamento vai além de meramente dispor sobre *técnica legislativa* e discrimina regras constantes do Manual de Redação da Presidência da República – MRPR –,⁷⁸⁸ especialmente ao estabelecer, em seu anexo, as “questões que devem ser analisadas na elaboração de atos normativos no âmbito do Poder Executivo federal”. Gilmar Ferreira Mendes, então presidente da comissão encarregada de elaborar a versão original do manual, de 1991, redigiu o capítulo amplamente divulgado sobre “Questões Fundamentais de Técnica Legislativa”,⁷⁸⁹ de onde foi extraída a primeira versão da lista de verificação, hoje atualizada. Seguindo a teoria de Peter Noll, Gilmar Mendes apresenta as etapas a serem observadas neste processo legislativo “interno” – o *modus faciendi* adotado para a tomada da decisão legislativa, que seria diverso do “externo”, disciplinado na CRFB/88 –, quais sejam: (a) identificação e definição do problema; (b) análise da situação questionada e de suas causas; (c) definição dos objetivos pretendidos; (d) crítica das propostas; (e) controle de resultados. Ou seja, apesar de o título do seu trabalho se referir à mera *técnica*, o estudo aborda também a *metódica legislativa*.

Dessa forma, inspirado na Resolução de 11 de dezembro de 1984, do Governo da Alemanha, destinada a controlar e racionalizar a elaboração de atos normativos no âmbito do Poder Executivo, o autor previu um extenso rol de questões para orientar a ação legislativa, que acabaram sendo incorporados nos decretos federais que versam sobre o tema. Pelas normas, deve-se apurar, antes da elaboração da proposição de lei, nomeadamente: (1) que problema(s) que se pretende solucionar com a proposição de uma norma; (2) se há outras alternativas,

⁷⁸⁸ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. *Manual de Redação da Presidência da República*. Subchefia de Assuntos Jurídicos; coordenação de Gilmar Ferreira Mendes, Nestor José Forster Júnior [et al.]. – 3. ed., rev., atual. e ampl. – Brasília: Presidência da República, 2018.

⁷⁸⁹ MENDES, Gilmar. “Questões Fundamentais de Técnica Legislativa”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 11, setembro/outubro/novembro, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 23/1/2020. Da leitura do texto, percebe-se que o autor foca, principalmente, em estudar os critérios de Legística material, apesar do título remeter à Legística formal.

incluindo aquelas que prescindem da edição da norma, para a solução do referido problema; (3) se a matéria deve ser regulada mediante lei em sentido estrito; (4) se há urgência na edição da lei; (5) se o ato normativo corresponde às expectativas dos cidadãos e se encontra-se inteligível a todos; (6) se o ato normativo é exequível; (7) se existe uma relação equilibrada entre custos e benefícios, apurando-se o ônus a ser imposto aos destinatários e eventual desgaste e efeitos colaterais do novo ato normativo após sua entrada em vigor.

De maneira mais objetiva e reconhecendo que não há um formato único para a realização de uma avaliação de impacto legislativo,⁷⁹⁰ Meneguim e Silva tomam como parâmetro o *Impact Assessment Guidelines*,⁷⁹¹ da União Europeia, e formulam um roteiro básico, com as devidas adaptações para o caso brasileiro, compreendendo as seguintes fases: (i) identificação do problema e definição de objetivos; (ii) levantamento de alternativas e verificação do arcabouço jurídico; (iii) análise do impacto das alternativas; (iv) comparação entre as alternativas.⁷⁹²

Como o presente estudo tem por objetivo verificar a avaliação de impacto no Direito Tributário, deve-se observar que há normas do Decreto nº 9.191, de 2017, que versam especificamente sobre a matéria tributária. O art. 32 do mencionado decreto estabelece que a proposta encaminhada deve ser acompanhada, além da exposição de motivos, de um parecer contendo diversas informações, desde a análise do problema que o ato normativo visa solucionar e os objetivos que se pretende alcançar; até mesmo a estratégia e o prazo para implementação. Prevê, ainda, no caso de medidas tributárias, além dos dados necessários para o cumprimento da LRF, que as propostas deverão conter os objetivos, as metas e os indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados; e a indicação do órgão responsável e do eventual corresponsável pela gestão da política.

Além disso, no *check list* constante do anexo do referido decreto, designadamente em relação à proposição tributária, há itens como: “12. Pretende-se instituir ou aumentar tributo?

⁷⁹⁰ A partir da consolidação das formulações de Atienza, Mader e Morand, Salinas também propõe etapas do processo de elaboração normativa. (SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. *Avaliação Legislativa no Brasil: um estudo de caso sobre as normas de controle das transferências voluntárias de recursos públicos para entidades do terceiro setor*. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo. Orientador: José Eduardo Campos de Oliveira. 2008, p. 29-30). Mencione-se, ainda, o *check list* para elaboração legislativa feito pela OCDE, que segue as seguintes perguntas: “1. O problema está corretamente definido? 2. A ação do governo se justifica? 3. A legislação constitui o melhor meio de ação do governo? 4. Há uma base legal para a legislação? 5. Qual é o nível apropriado (ou níveis) de governo para esta ação? 6. Os benefícios da legislação justificam os custos? 7. A distribuição dos efeitos pela sociedade é transparente? 8. A legislação é clara, consistente, compreensível e acessível aos usuários? 9. Todas as partes interessadas tiveram a oportunidade de apresentarem suas visões? 10. Como a adesão à norma será atingida?” (OCDE. Paris. *The OECD Reference Checklist for Regulatory Decision-Making*. Tradução livre. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/20/10/35220214.pdf>>. Acesso em: 24/1/2020).

⁷⁹¹ EUROPEAN COMMISSION. *Impact assessment guidelines*. Brussels: European Commission, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/sLhKub>>. Acesso em: 24/1/2020.

⁷⁹² MENEGUIM, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira. “Análise de impacto legislativo: balizas conceituais e desafios de implementação no Brasil”. In: SACHSIDA, Adolfo (org). *Políticas Públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos*. p. 437-464, Brasília: Ipea, 2018, p. 445.

Qual é o fundamento constitucional? 12.1. Está sendo respeitado a estrita legalidade tributária de que trata o art. 150, *caput*, inciso I, da Constituição? 12.2. Há definição clara de todos os elementos da obrigação tributária? Qual a hipótese de incidência, a base de cálculo, o sujeito passivo e as consequências no caso de não pagamento ou de pagamento em atraso? 12.3. A lei afeta fatos geradores ocorridos antes de sua vigência (lei retroativa)? [...] 12.9. O tributo que se pretende instituir tem caráter confiscatório? 12.10. No caso de taxa, cuida-se de exação a ser cobrada em razão do exercício de poder de polícia ou da prestação de serviço público específico e divisível prestados ou postos à disposição do contribuinte? Há equivalência razoável entre o custo da atividade estatal e a prestação cobrada?”.

Constata-se que, se fossem observadas todas as previsões regulamentares, ao menos no âmbito federal, seria possível uma avaliação prospectiva (um bom prognóstico) e retrospectiva da lei, viabilizando um melhor controle prévio e posterior, tanto dos demais Poderes da República, quando do próprio povo. Contudo, a falta de previsão de sanções e a posição infralegal das regras acaba deixando o Poder Executivo livre para decidir se cumprirá ou não estritamente os requisitos acima descritos. Além de culturalmente os *drafters* brasileiros não estarem acostumados em elaborar esses tipos de estudos, deve-se considerar que sequer preparo possuem.⁷⁹³

Desde a publicação original do MRPR e da previsão em decreto, inúmeros atos normativos foram apresentados e não se tem conhecimento de que foi realizada, com o cuidado merecido, uma análise de impacto substancial. Percebeu-se que, sem esforços conjuntos entre os Poderes Executivo e Legislativo para instruir e capacitar os órgãos responsáveis pela elaboração de atos normativos de uma nova perspectiva, a tendência é que as novas diretrizes representem apenas uma carga burocrática a mais para os funcionários que deverão cumprir tais exigências. A prática revela que a referida lista de verificação tem sido respondida de forma eminentemente burocrática, em que não raramente o autor da proposta de ato normativo se limita a responder todas as perguntas negativamente – afirmando, por exemplo, que não há outras alternativas para resolver o problema que a norma se propõe a solucionar, ou que a norma não produz impactos sobre o meio ambiente – sem, no entanto, fundamentar tais respostas. Os

⁷⁹³ Comentando o decreto anterior que regulamentava a LC nº 95/98, revogado pelo Decreto nº 9.191/2017, afirmou Fabiana de Menezes: “o Decreto 4176/2002 densificou as regras e princípios da LC 95/98 ao introduzir dentre outras questões de Legística Formal, um instrumento de avaliação de impacto, uma *check list* bastante analítica (em comparação com outras como a *list blu* alemã e do modelo canadense, por exemplo) cujo fim é realizar um diagnóstico da situação-problema e um prognóstico em relação às variáveis de impacto. Todavia, a eficácia desta parte do dispositivo é toda uma outra história, ao lado do despreparo de quem for o responsável pela sua execução por desconhecer até mesmo o termo Legística, quanto mais as suas metodologias, a *check list* pode estar fadada a concretizar o oposto do almejado pela Legística, ou seja uma conduta não internalizada na Administração Pública. Trata-se de um instrumento detalhado e que então exigiria uma interação entre profissionais diversos, com uma rotina e sistema de recolhimento de informações, com prazos bem definidos para que a avaliação tivesse de fato condições de ser realizada.” (SOARES, Fabiana de Menezes. *op. cit.*, p. 141).

órgãos especializados em elaboração legislativa no âmbito do Poder Executivo não preveem em sua estrutura regimental a observância das regras de *metódica legislativa*, tampouco se preocupam em instituir equipes interdisciplinares com competências específicas para realização de avaliação legislativa.⁷⁹⁴

Além disso, mesmo que haja a instituição de grupos de trabalho para a formulação de atos normativos complexos, os resultados produzidos não são documentados da forma apropriada para fins de avaliação legislativa. Apesar de o MRPR e o Decreto nº 9.191, de 2017, tenham tido o mérito de introduzir o tema da Legística material em documento de caráter oficial, não se estendeu devidamente sobre a metodologia para a formulação de conteúdos normativos para as leis, tampouco previu medidas objetivas de implementação de regras de *metódica legislativa* como desenvolvido pela doutrina nacional e internacional. Há, assim, um claro desconhecimento ou falta de compromisso com a repercussão e os impactos que eventualmente poderão decorrer da legislação.⁷⁹⁵

Tanto é assim que tramita o PL do Senado nº 488, de 2017, com o objetivo de acrescentar dispositivos à LC nº 95, de 1998, com o intuito de estabelecer normas e diretrizes para encaminhamento de proposições legislativas que instituem políticas públicas, propiciando melhor responsabilidade gerencial na Administração Pública, isto é, determinando que as proposições legislativas que instituem políticas públicas contenham a avaliação de impacto legislativo. Pretende-se implementar a avaliação prévia de impacto legislativo como requisito obrigatório na aprovação de matérias legislativas que instituem novas políticas públicas – como se dá em boa parte dos projetos de lei que versam sobre temas tributários, que estabelecem incentivos, desonerações e regimes especiais – com o objetivo de garantir a economicidade, a efetividade, a eficácia e a eficiência das ações públicas. A ideia é a de minimizar possíveis falhas quando da concretização da ação estatal, maximizar o retorno para a sociedade, além de criar condições para que o Congresso Nacional possa debater e aprimorar a potencial intervenção do Estado.

Há uma grande expectativa quanto à aprovação da proposição.⁷⁹⁶ Ao se avaliar um projeto de lei antes mesmo de sua aprovação (*prospectivamente*) poderão ser sopesados os efeitos que esta provavelmente produzirá, bem como consequências inesperadas pelo legislador, sendo possível corrigir possíveis falhas do projeto e simular cenários alternativos

⁷⁹⁴ SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. *op. cit.*, p. 67-68.

⁷⁹⁵ SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. *op. cit.*, p. 71.

⁷⁹⁶ A proposição foi aprovada no Senado e encaminhada à Câmara, passando a tramitar como PLP nº 494/2018, encontrando-se, atualmente, sob a análise da CCJC. Note-se que foi apensado a ele, o PLP nº 29/2011, que objetiva acrescentar na mencionada lei complementar a regra de que “sempre que a proposição implicar o uso de recursos públicos, deve-se incluir na sua justificativa, de modo circunstanciado, o diagnóstico dos fatos e o prognóstico dos efeitos sobre ele da respectiva inovação legislativa”.

àqueles considerados pelos parlamentares. A avaliação de impacto prévio, realizada de forma imparcial e transparente (sujeita a posterior controle dos Poderes e do povo) fará com que a decisão política tendencialmente se torne mais legítima, eis que fundamentada em dados reais.

Cabe ressaltar, contudo, que há um consenso doutrinário na linha de que a avaliação legislativa não deve ser utilizada indiscriminadamente, mas seletivamente, isto é, o estudo somente deve ser realizado em relação “a diplomas que pela sua natureza e/ou complexidade têm particular incidência na sociedade.”⁷⁹⁷ A seleção de casos complexos é importante, sobretudo, em decorrência do caráter oneroso⁷⁹⁸ e moroso de sua realização. Por outro lado, acredita-se, forte em Ulrich Karpen, que os temas tributários, por terem necessária repercussão geral e aplicação em massa, demandarão sempre um estudo de impacto.

Outro ponto relevante ainda envolvendo o PLT é que, se em uma eventualidade (não tão rara) for necessária a apresentação de proposição com o aumento da carga tributária, uma análise de impacto substancial pode facilitar a sua aprovação. Aumento de tributo é tema reconhecidamente impopular, mas, se um trabalho imparcial e técnico demonstrar que a proposta é viável e indispensável, ele pode contribuir para legitimar a discussão e para a inserção da proposta na agenda do Poder Legislativo. Por derradeiro, deve-se ressaltar que, em que pese o presente estudo estar focado no PLT *stricto sensu*, a análise de impacto prévio deveria abarcar, também, os atos infralegais (avaliação de impacto regulatório), que, como se sabe, são caudalosos em matéria tributária, dominando boa parte da produção normativa.

Lembre-se que, no Direito Tributário, há relevantes conteúdos legislativos que prescindem de leis em sentido formal – como aumentos de alíquotas de alguns impostos extrafiscais e a instituição de obrigações acessórias – que impactam na vida dos contribuintes. Como tais normas, de autoria do Poder Executivo, não se submetem a nenhum debate parlamentar prévio, elas são produzidas geralmente de forma reservada ou sigilosa, salvo raras exceções, de forma que se torna tarefa arduamente complexa, para um observador externo, identificar os interesses que ensejaram a sua edição, bem como os objetivos que se pretende atingir com a sua aplicação. Recentemente, a Lei de Liberdade Econômica (Lei nº 13.848/2019), no seu art. 5º, estabeleceu que a alteração ou edição de atos normativos federais deve vir precedida de Avaliação de Impacto Regulatório – AIR –, com informações e dados

⁷⁹⁷ CAUPERS, João; ALMEIDA, Marta Tavares; GUIBENTIF, Pierre. “Efeitos de algumas normas do Código de Procedimento Administrativo: estudo de caso em avaliação legislativa”. *Cadernos de Ciência de Legislação*, Oeiras, Instituto Nacional de Administração, n. 12, jan-mar. 1995, p. 6.

⁷⁹⁸ Analisando o procedimento de avaliação na Alemanha, Karpen observa que o custo de uma avaliação prospectiva estaria entre 25.000 e 255.000 euros, o que inviabilizaria a realização do estudo em relação a todas as proposições, mas o próprio autor reconhece que “determinados domínios da legislação onde existem disposições legais excessivas, como é o caso da legislação tributária, devem merecer mais processos de avaliação, na medida em que o processo de desregulamentação pode se beneficiar muito das avaliações”. (KARPEN, Ulrich. “Avaliação legislativa – a experiência alemã”. *Legislação: Cadernos de Ciência da Legislação*, Oeiras, Portugal, n. 33/34, p. 9-14, jan.-jun. 2003, p. 14).

sobre os possíveis efeitos econômicos. O Decreto nº 10.411, de 2020, que regulamentou a matéria, dispõe no § 1º do art. 3º que, no âmbito da Receita Federal, a AIR será exigida nos atos normativos que instituem ou modifiquem obrigação acessória.⁷⁹⁹

9.4. Análise de impacto da lei tributária: alguns exemplos

A matéria tributária é reconhecidamente complexa em qualquer país do mundo. No Brasil, a grande quantidade de tributos e os inúmeros entes tributantes fazem com que a inflação legislativa e a complexidade tenham se tornado intolerável, demandando soluções urgentes. Meneguim⁸⁰⁰ examinou o PLT envolvendo a MP nº 460, de 2009, que fez modificações na legislação tributária, para instituir medidas de desoneração para a construção civil, destinadas a programas para a população de baixa renda, para demonstrar a importância da avaliação de impacto. Segundo a exposição de motivos, tais medidas seriam necessárias em razão da crise financeira mundial e teriam por objetivo estimular a indústria do setor e contribuir para a manutenção dos níveis de atividade econômica, de emprego e de renda. O autor demonstrou que o programa não deslanchou para o caso das unidades residenciais mais baratas, que foram contempladas com um dos incentivos fiscais, pois acabou não gerando novos empreendimentos e resultou em queda de arrecadação no caso de projetos que já aconteceriam, ao contrário do que era esperado pelo Governo Federal. O pesquisador conclui que tal problema não teria acontecido se houvesse sido elaborada uma avaliação de impacto criteriosa.

Fácil é perceber que, no caso analisado, a ausência da AIL prejudicou a eficácia da política pública tributária. Além do mais, a exposição de motivos não atendeu aos pressupostos regulamentares do então vigente Decreto nº 4.176, de 2002 (que veio a ser substituído pelo Decreto nº 9.191, de 2017) ou mesmo do MRPR. A medida provisória é um instrumento utilizado pelo Poder Executivo com força de lei e, precisamente porque o governo possui amplo acesso às informações financeiras e fiscais, deveria vir acompanhada, fundamentalmente, de amplos dados e estudos para respaldar as propostas, tanto de aumento de carga tributária quanto as desonerativas – que são gastos tributários e representam relevantes políticas públicas nacionais. A iniciativa da medida provisória, no âmbito do PLT, incrementa o ônus

⁷⁹⁹ Examinando o conteúdo do decreto, estudiosos da Legística apontaram que a carência de um sistema nacional de dados e informações oficiais acaba por ampliar a assimetria do Executivo com o Legislativo, no que se refere à AIR e sua necessária articulação com o monitoramento e avaliação de ações governamentais. (SOARES, Fabiana de Menezes, et alli. “Legislação e políticas públicas: ‘bom-censo’ e geoinformação”. *Jota*. p. 16/12/2020, Disponível em: <www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/politicas-publicas-legislacao-16122020>. Acesso em 16 dez. 2020). Com efeito, a legislação que versa sobre o sistema estatístico, o sistema cartográfico e de o geologia nacionais remonta à década de 1970 e muitas normas ainda tem sede infralegal. Para evolução dos estudos de análise de impacto, há muito o que se construir em termos normativos e tecnológicos.

⁸⁰⁰ MENEGUIN, Fernando B. “Avaliação de Impacto Legislativo no Brasil”. *Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers*. UC Berkeley: Berkeley Program in Law & Economics, 2010. Disponível em: <<https://escholarship.org/uc/item/8ts831r2>>. Acesso em: 25/01/2020.

argumentativo do autor, que deveria cumprir estritamente todas as normas regulamentares de avaliação legislativa.

Por outro lado, quando se trata de propostas tributárias de autoria parlamentar, o estudo de impacto legislativo *ex ante*, que geralmente envolve intrincadas apurações, fica ainda mais complexo de ser produzido, em razão da assimetria informacional que o Legislativo possui em face do Executivo. Todavia, em certos casos, uma análise perspectiva pode ser muito mais simples do que parece. Em um país como o Brasil, onde há uma forte cultura de produção legislativa e uma tradição política marcada pelo imediatismo na busca de solução dos problemas sociais, que usa a legislação de forma simbólica, sem qualquer preocupação em avaliar os resultados que pode trazer ou mesmo a viabilidade das medidas propostas, proliferam projetos de lei inúteis e algumas respostas de questões da *metódica legislativa* acima apresentadas, podem facilmente rechaçar várias proposições em tramitação, que envolvem a matéria tributária.

A fim de testar essa hipótese, utiliza-se, a título exemplificativo, uma proposição legislativa que sempre recebe apoio da população, ganha alguma atenção da imprensa, e, por isso mesmo, recorrentemente, é capitaneada por algum parlamentar brasileiro, a saber: a concessão de incentivos fiscais aos professores. Recentemente, por exemplo, foi apresentada a PEC nº 404/18, objetivando criar uma exceção no inciso II, do art. 150, da CRFB/88 (isonomia tributária), que proíbe União, Estados, DF e Municípios de conferir tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação semelhante, qual seja: “professores da rede pública e privada, de todos os níveis, que ficam isentos do pagamento do Imposto de Renda de Pessoa Física.”

A justificativa de outorgar uma “isenção” (tecnicamente seria uma imunidade) do imposto de renda a professores seria “fazer justiça histórica com aqueles que abriram portas para formar as melhores mentes do Brasil”. Argumenta-se, ainda, na justificativa, que o salário de docente no Brasil seria, em média, 10% do que ganha um agente com carreira de Estado e que os rendimentos dos professores no Brasil são a maior prova de incompetência dos agentes políticos das últimas gerações, considerando as desigualdades salariais e os pisos municipais.

Quem seria contra a classe dos professores? Quem negaria que são profissionais desvalorizados no Brasil e que merecem um tratamento remuneratório digno? A questão, contudo, não pode ser analisada de forma superficial. Já se viu que os benefícios tributários são gastos públicos e são submetidos à reserva legal exatamente para que haja uma avaliação detida

do legislador. E, apesar de o Poder Legislativo ser aquele com maior discricionariedade⁸⁰¹ e tenha uma ampla margem de escolha, ele não tem poderes ilimitados, devendo obediência à Constituição, além de também ter que prestar contas à sociedade,⁸⁰² submetendo suas decisões a avaliações e críticas posteriores.

Abstraindo-se problemas jurídicos desse tipo de proposição legislativa, que advém do descumprimento de pressupostos fundamentais para a outorga de benefícios tributários (art. 14 da LRF e art. 113 do ADCT), é interessante verificar, *en passant*, alguns aspectos que poderiam ser abordados numa avaliação legislativa perspectiva. Como foi demonstrado, um roteiro básico de avaliação demanda a identificação do problema e definição de objetivos, o levantamento de alternativas e verificação do arcabouço jurídico, a análise do impacto das alternativas e a comparação entre as alternativas. Portanto, uma primeira questão a se superar seria: é realmente necessário legislar (outorgar a isenção do imposto) ou o problema apresentado (desvalorização dos professores) poderia ser sanado de outra forma?⁸⁰³ Não é difícil se concluir pela desnecessidade da lei (e pior: de uma alteração da Constituição), eis que a melhora da remuneração dessa importante classe de profissionais depende muito mais de outros fatores que deveriam ter sido trazidos à discussão e sopesados.

Um segundo aspecto – com uma certa complexidade jurídica – seria justificar um tratamento diferenciado dos referidos profissionais em relação aos demais.⁸⁰⁴ A ideia da isonomia tributária é determinar um tratamento igual de todos os brasileiros, independentemente se sua atividade. Os professores são fundamentais para a formação dos brasileiros, mas e os caminhoneiros? Eles também não mereceriam uma isenção de imposto de

⁸⁰¹ É comum a transposição do conceito de discricionariedade do ato administrativo para o ato legislativo, apesar de inexistir ato legislativo vinculado. Como todo ato legislativo é discricionário, o que vai variar é a liberdade de conformação do legislador, segundo as limitações constitucionais, legais (ex. a LC 95/98), os valores prevalentes na sociedade, etc.

⁸⁰² Pela ideia de *accountability*, o Poder Legislativo deve “prestar contas” à sociedade e aos demais Poderes, além dos órgãos de controle. Como explica Guilherme O’Donnell, a *accountability* vertical refere-se à relação entre os cidadãos e os ocupantes de cargos públicos tais como as eleições e a cobertura regular pela mídia de reivindicações sociais e de atos supostamente ilícitos de autoridades públicas, isto é, são ações realizadas, individualmente ou por algum tipo de ação organizada e/ou coletiva, com referência àqueles que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não. Já a *accountability* horizontal tem a ver com o controle entre os Poderes, compondo o aparato do “checks and balances”, relacionando-se e à existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotinas a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas. (O’DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998, Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n44/a03n44.pdf>>. Acesso em: 09/01/2020).

⁸⁰³ “É necessário que haja uma perfeita ciência de qual problema da sociedade se está querendo atacar com a intervenção. Note a importância de se conhecer as causas do problema, pois elas devem ser o foco da intervenção, e não os sintomas. [...] Os objetivos devem deixar claro aonde se pretende chegar com a norma ou a política pública que será implementada. Para tanto, é útil que haja algum tipo de indicador que permita a verificação do sucesso ou do fracasso da potencial norma, bem como a comparação com outras alternativas.” (MENEQUIM, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira. *op. cit.*, 2018, p. 446).

⁸⁰⁴ “Tendo o rol de opções, deve-se verificar o arcabouço jurídico que envolve o tema e cada uma das soluções pensadas. Para tanto, há que se conhecer a legislação relevante associada, assim como os limites legais para a nova proposição. Algumas opções podem suscitar vícios jurídicos, o que dificultaria ou impediria a perfeita implementação dos dispositivos aprovados, além de contribuir para a insegurança jurídica na sociedade.” (MENEQUIM, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira. *op. cit.*, 2018, p. 446).

renda já que trabalham longe de suas famílias, com árduas e longas jornadas? Da mesma forma que o primeiro ponto, não há dificuldade em se demonstrar que a medida é fortemente questionável sob o ponto de vista jurídico.

Um terceiro ponto: a isenção do imposto de renda para os professores, atenderia os objetivos da proposição? Essa é uma questão interessante porque seria precisamente um campo fértil para uma análise avaliativa *ex ante*.⁸⁰⁵ Se se demonstra previamente que a lei não atenderá os objetivos a que se propõe, não se deve legislar. E é exatamente o que ocorre com a isenção do imposto de renda para os professores. Observe-se. No ano de 2012, começou a tramitar no Senado Federal o PL nº 445, de 2012, que tinha por objetivo alterar a Lei nº 7.713/1988, para isentar do imposto de renda os valores recebidos, a título de remuneração, quando o beneficiário for professor em efetivo exercício na educação infantil, fundamental, média e superior. Do mesmo modo que a PEC nº 404/18, o autor destaca que os professores não têm recebido reconhecimento, a despeito da relevância social de seu papel no sistema educacional. Isso se evidenciaria nos reduzidos salários pagos à categoria, os quais são ainda tributados pelo Estado.

Apreciando o PL, a Comissão de Educação, Cultura e Esporte do Senado, como era de se esperar, aduziu que a CRFB/88 não admitiria o tratamento tributário especial, favorável ou não, a qualquer categoria profissional, de forma que nem mesmo uma função social nobre como a dos professores justificaria tal diferenciação. Indo à análise do mérito, a comissão perscrutou a eficácia da medida proposta e seu impacto na educação, chegando à conclusão o piso salarial do professor estabelecido em lei – cujo pagamento vem sendo negligenciado por diversos Estados e por uma grande parcela dos Municípios –, precisaria de uma complementação de aproximadamente 26% para que os professores que o recebem fossem alçados à condição de contribuintes na legislação do IRPF.

Vale dizer, grande parte dos professores brasileiros já está na faixa isenta do imposto de renda, por força dos valores que recebem pelo seu trabalho e não seriam efetivamente beneficiados pela medida, frustrando os objetivos da lei. A comissão foi além e percebeu que, se a proposição viesse a se tornar lei na atual realidade salarial, poderia haver prejuízos para os professores que ganham menos. É que a redução da arrecadação com a isenção aos que ganham mais, afetaria diretamente as receitas dos entes federados menores, que hoje ficam com o produto da arrecadação de imposto de renda recolhido dos respectivos dos servidores. Em face

⁸⁰⁵ “[A análise de impacto das alternativas] tem como objetivo prover informações claras sobre o impacto das soluções propostas, comparando-as entre elas e também fazendo a comparação com o *status quo*. Note que, em determinadas situações, talvez a melhor solução seja manter o estado vigente. Essa constatação vem da avaliação do benefício social líquido da mudança proposta. Para tanto, deve-se tentar identificar os impactos econômicos e sociais das mudanças, qualitativa e quantitativamente, como esses impactos acontecerão e quem serão os agentes afetados.” (MENEQUIM, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira. *op. cit.*, 2018, p. 447).

disso, a comissão aprovou o parecer pela rejeição do projeto. O projeto foi, então, para a análise da CAE, mas acabou sendo arquivado com o fim da legislatura. Pela análise simples ora realizada, que toca indagações da Legística material de forma simplificada, fica evidente a PEC nº 404/18 não merece prosperar. Não faz sentido alterar a CRFB/88 para se inserir uma medida desprovida de efetividade prática e que pode e deve ser solucionada por outros meios, que não a lei.

Por fim, um trabalho da *técnica legislativa* (Legística formal) seria fundamental na PEC nº 404/18. A previsão de “isenção” no texto constitucional seria equivocada, pois, ao lidar com regras de outorga de competência e limites do poder de tributar, o correto seria a previsão de uma imunidade (ou “não incidência”). Ademais, a alteração textual proposta é relativamente simples, mas ensejaria problemas interpretativos futuros. Por exemplo, ao dizer que “professores da rede pública e privada, de todos os níveis, [...] ficam isentos do pagamento do Imposto de Renda de Pessoa Física”, deixa a dúvida: se um professor acumula a função com outra profissão, ele estaria imune do imposto, considerando que a imunidade foi outorgada de forma subjetiva (ao professor) e não objetiva (aos rendimentos do professor)? E ainda que a imunidade fosse objetiva, considerando que as regras imunizantes têm tido interpretação ampliada pelo STF, seria o caso de se estender para todos os rendimentos de um professor, mesmo se auferidos em outras atividades? Isso não geraria uma perda de receita muito superior ao previsto?

Como se pode perceber, uma proposta legislativa tributária relativamente simples e que conta com apoio popular – na consulta pública realizada no sítio do Senado Federal, a matéria teve o apoio de 272.112 cidadãos, ao passo que apenas 7.642 pessoas se manifestaram contra⁸⁰⁶ – demanda análises e estudos técnicos que poderiam ser previamente realizados em uma análise de impacto legislativo. A análise de impacto contribuiria para que o PLT fosse mais discursivo e dialógico. Se a população tivesse acesso a informações demonstrando a inefetividade futura da medida, a desnecessidade da lei para solucionar o difícil problema apresentado, certamente diminuiriam propostas demagógicas e populistas.

Do mesmo modo, os “malfadados” aumentos de tributos – umas das medidas mais impopulares que um Estado pode almejar – poderiam ter um respaldo técnico, trazendo mais transparência ao processo de decisão, quebrando a ideia difundida e vulgar de que “imposto é roubo” e demonstrando a importância da tributação para a construção de um Estado Democrático Redistribuidor.⁸⁰⁷ Ademais, a prática avaliativa pode dar respaldo à adoção de

⁸⁰⁶ BRASIL. Senado Federal. *Consulta Pública*. PLS 445/2012. Autor: Senador Sérgio Petecão. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ecidania/visualizacaomateria?id=109603>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

⁸⁰⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2007, p. 53.

“experimentações legislativas”⁸⁰⁸ (*sunset law*): a adoção de leis temporárias, com a finalidade de reduzir incertezas e alcançar mais consentimento sobre a lei. A legiferação, assim como outras políticas públicas, passa por um processo de aprendizagem, e, historicamente, algumas medidas tributárias, inadvertidamente, foram implementadas de forma provisória, embora sem finalidade científica, senão por tentativa e erro, para evitar maiores desgastes políticos.⁸⁰⁹

A AIL tem grande potencial para auxiliar tanto a fase deliberativa das medidas propostas, por permitir que os parlamentares alcancem patamares informacionais mais homogêneos e participem de forma mais efetiva do procedimento legislativo em contraditório, quanto na fase de controle dos efeitos das leis⁸¹⁰ – até mesmo pelo Poder Judiciário, como já reconheceu Gilmar Mendes⁸¹¹ –, considerando a relevância da questão tributária em relação às demais políticas públicas. A mudança da cultura de produção legislativa desenfreada e irracional não ocorrerá se os próprios partícipes e sujeitos processuais do processo legislativo não se debruçarem sobre instrumentos e novas metodologias adotadas por diversas democracias consolidadas do mundo.

9.5. Conclusões parciais

- inaugurando a terceira parte da pesquisa, o capítulo nono inicia na demonstração da viabilidade de reparlamentarização do debate tributário. Para tanto, há que se levar realmente a sério o modo da elaboração das leis tributárias, utilizando-se do instrumental teórico oferecido pela Legística. Os ritos e formas que conformam o PLT não são simples formalidades ou mero

⁸⁰⁸ “A experimentação legislativa está em antinomia com a noção clássica de lei, norma permanente e geral. Aqui, a lei encontra-se afetada de antemão por uma possibilidade de variação e, muitas vezes, é experimentada só numa parte do território, o que permitirá comparar os seus efeitos com os do direito não reformado que continuou, por hipótese, a reger o resto do país. Só se deve, aliás, falar de experimentação legislativa quando exista da parte do legislador uma intenção científica”. (CARBONNIER, Jean. *Sociologia Jurídica*. Trad. Diogo Leite de Campos. Coimbra: Almedina, 1979, p. 358-360). Como exemplo legislação experimental, utilizada no século XVIII, tem-se a abolição da pena de morte, ocorrida na Inglaterra, em que uma lei de 1965 suspendia a pena de morte até 31 de julho de 1970, data designada para o Parlamento decidir entre a manutenção da medida ou o regresso ao sistema anterior.

⁸⁰⁹ O exemplo clássico é a CPMF, instituída em 23 de janeiro de 1997, com previsão de cobrança até 22 de fevereiro de 98 (13 meses). Em dezembro do mesmo ano de 1997, o Congresso aprovou sua prorrogação por mais 11 meses, até 22 de janeiro de 1999. A última vez prorrogação foi em 2003, quando da promulgação da EC nº 42/03, oportunidade em que foi incluído o art. 90 ao ADCT, dilargando a vigência da Lei nº 9.311/96, até 31 de dezembro de 2007.

⁸¹⁰ “A aferição dos fatos e prognoses legislativos pela Corte Constitucional é controle não de processo, mas de resultado, ao menos de forma geral, pois, se considerado puramente de resultado, pode-se abrir espaço para a responsabilidade civil do Estado em caso de prognose errônea. [...] Embora não seja possível realizar controle judicial dos motivos, pode-se controlar a coerência ou a razoabilidade da lei – sua adequação aos fins, sua justiça interna e externa afirmada por um conteúdo que não importe em arbitrariedade ou discriminação injustificada – ou mesmo dos propósitos legislativos, se ficar evidenciado, de forma flagrante, o atentado aos direitos garantidos.” (SAMPAIO, José Adércio Leite; ASSIS, Christiane Costa. “Controle de fatos e prognoses legislativos pelo Tribunal Constitucional”. In: MOREIRA, Bernardo Motta; BERNARDES JÚNIOR, José Alcione (Coord.). *op. cit.*, 2020, p. 367-388).

⁸¹¹ Gilmar Mendes parte do conceito de “fatos legislativos” consagrado na literatura alemã para defender que os estudos de impacto legislativo (análise de prognoses) não sirvam apenas como subsídio para a decisão legislativa, mas para também para auxiliar o exame da lei quando do controle de constitucionalidade. (MENDES, Gilmar. “Controle de Constitucionalidade: Hermenêutica Constitucional e Revisão de Fatos e Prognoses Legislativos pelo órgão judicial”. *Revista Jurídica da Presidência*. Brasília: vol. 1, n. 8, jan. de 2000).

exercício da política, nem mesmo a Legística é apenas técnica ou arte de legislar, mas correspondem a condições de possibilidade para a gênese democrática da lei tributária;

- uma lei de qualidade, mais do que possuir uma boa técnica redacional, é aquela que se constrói discursivamente, cumprindo com os objetivos postos no processo de sua elaboração e que estabelece interação com o ordenamento jurídico vigente e com a realidade a que se destina. Por isso, conclui-se ser fundamental se valer de métodos para garantir a qualidade da lei e para a manutenção da abertura à participação no PLT, de modo a vencer a distância que separa o contribuinte do Parlamento, dos parlamentares entre si e do Parlamento em relação ao Governo. A pesquisa, então, passa a propor construções aptas para garantir a igualdade e a liberdade no âmbito do PLT, tudo para propiciar um debate público o mais amplo possível acerca da matéria legislada, erigindo-se, pois, em fator de legitimidade do Direito Tributário. Acredita-se, portanto, que a Legística oferece instrumentos que podem promover a cidadania fiscal democrática;

- para a construção de um sistema tributário justo, legítimo e democrático é condição necessária que o contribuinte se sinta coautor das leis que o rege, sobretudo, aquelas que impliquem em instituição/redução de tributos ou cominem sanções tributárias. Um sistema tributário marcado pela forte governamentalização das decisões demanda do Parlamento o aprimoramento do aparato técnico e a proposição de novas formas de produzir melhor, além de controle das leis tributárias em vigor. Nesse quadro, a AIL tem grande potencial para auxiliar tanto a fase deliberativa das medidas propostas, por permitir que os parlamentares alcancem patamares informacionais mais homogêneos e participem de forma mais efetiva tanto do procedimento legislativo em contraditório, quanto na fase de controle *ex post* dos efeitos das leis;

- constatou-se que a AIL é um recurso de controle utilizado em diversas fases procedimentais, desde a concepção da lei, para subsidiar a elaboração do texto da proposta, como também durante a análise da proposição pelas comissões legislativas. O instrumento tem por função primordial contribuir para a transparência no debate da proposta legislativa, possibilitando a demonstração de suas justificativas para o público e qualificando a sua discussão pelo corpo parlamentar;

- viu-se que o Brasil, além de estar atrasado nos estudos quanto ao tema da AIL, descumpre os poucos atos normativos vigentes capazes de trazer alguma racionalidade à produção da lei tributária. Legisla-se muito mal, de forma açodada e sem compromisso. No âmbito tributário, isso parece ser ainda pior: legisla-se em prol do Governo (central) e dos grupos economicamente mais fortes e articulados. Logrou-se testar a metodologia da avaliação

legislativa em um PLT e se comprovou que sequer seria necessária a tramitação da matéria no Poder Legislativo federal. Outrossim, examinou-se que a avaliação legislativa *ex post*, também raramente utilizada no país, permitiria avanços significativos nos temas fiscais, sobretudo no campo das outorgas de incentivos, que, por vezes, se revelam arbitrários e desnecessários. Note-se que uma boa prática avaliativa pode dar respaldo à adoção de experimentações legislativas (leis temporárias), medidas que, inadvertidamente, o legislador tributário já adotou, mas sem se preocupar com os seus reais efeitos;

- constatou-se que os estudiosos da Legística reconhecem que a matéria tributária – complexa, aplicada em massa e indutora de comportamentos – é realmente diferenciada e merece, sempre, ser cuidadosamente analisada pelo legislador, previamente e posteriormente. Mostra-se urgente e necessário implementar, com efetividade, a metodologia de avaliação legislativa em todos os PLTs que tramitam no país.

CAPÍTULO X: A AVALIAÇÃO DE IMPACTO DA LEI E O (RE)EQUILÍBRIO DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

10.1. A correlação entre a AIL e a tensão inerente ao federalismo

Os benefícios da avaliação legislativa não se dão somente na quebra da assimetria informacional entre o cidadão, o Parlamento e o Governo. Como se observou, utilizando-se o parâmetro alemão, dar munção técnica ao representante dos Estados alocados na Câmara Alta, pode melhorar e ampliar a sua participação no PLT constitucional e nacional. A preocupação da pesquisa não é a de criticar institucionalmente ou politicamente o Senado Federal, mas demonstrar que os interesses subnacionais só serão genuinamente reconhecidos quando vocalizados por meio um esquema comunicativo que garante aos representantes dos entes um espectro ativo, efetivo e tecnicamente viável de influência na tomada de decisão nacional. Por isso, mais uma vez, a AIL pode auxiliar nesse papel. Ao menos, é o que se pôde perceber a partir do modelo norte-americano.

O tipo clássico de federalismo, conhecido como “federalismo dual”, que vigorou nos EUA durante todo o século XIX, se caracterizava pela existência de duas esferas de poder claramente distintas, com atribuições e competências próprias. Nesse arquétipo, que tinha por base o pensamento liberal, há uma repartição horizontal de competências, geralmente acompanhada por uma previsão de tributos próprios, sem qualquer preocupação com a coordenação ou a harmonização das atividades exercidas por cada uma delas. Com a emergência do Estado Social e as inúmeras tarefas a ele atribuídas, o sistema federativo então vigente se revelou inadequado para lidar com a complexidade dos problemas. O poder central, que possuía funções muito específicas e limitadas, precisava, nesse novo cenário, de uma atuação mais contundente.

Buscou-se um modelo de federalismo em que a rivalidade entre as duas esferas de poder (central e descentralizada) fosse substituída pela colaboração, de modo que o espírito de solidariedade ganharia força para atenuar ou corrigir desigualdades interpessoais e inter-regionais de renda, e para garantir um melhor equilíbrio federativo. Como os instrumentos e mecanismos redistributivos se tornam importantes para essa finalidade, o poder central, mais capaz de exercer esse papel, assume posição proeminente na estrutura de distribuição do poder político territorial. Ao contrário do modelo dual, o modelo cooperativo procura unir as distintas esferas de governo, para promover o bem comum coletivo e manter coesa a Federação, mitigando as desigualdades entre suas unidades. Não há mais uma rígida separação entre os diversos poderes (central, estadual e local) nas funções e responsabilidades na oferta de

determinadas políticas públicas de abrangência nacional e que interessam toda a população, que passam a ser compartilhadas de acordo com os critérios que atendam aos objetivos de maior igualdade dentro da Federação.⁸¹²

Todavia, ainda assim, o federalismo cooperativo não consegue excluir todos conflitos de competência, as concorrências ou as duplicações de atividades entre os entes federados. A situação do Brasil – que se inspirou no modelo cooperativo americano – é um bom exemplo de tensão permanente entre descentralização e recentralização, vislumbrando-se, no atual cenário, uma tendência de crescente concentração do controle da economia e das finanças nas mãos do Governo da União, e, ao mesmo tempo, a transferência de agigantados encargos aos Estados e Municípios, notadamente nas áreas de saúde e educação.⁸¹³ Essa tensão, aliás, é inerente ao federalismo, onde há uma “unidade dialética de duas tendências contraditórias”: a unidade e a diversidade.⁸¹⁴ Em face disso, de forma a manter equilibrado o pacto federativo, deve-se harmonizar, a todo momento, o fortalecimento natural do poder central em razão das demandas que lhe apresentam, não se olvidando da autonomia dos demais entes federados.

Os conflitos interfederativos podem se dar entre os próprios entes federados subnacionais, motivo pelo qual é comum que se transfira, ao poder central, a autoridade reguladora, apesar de retirar certa autonomia dos entes menores. É o que se dá, por exemplo, com as normas gerais de Direito Tributário, de forma que, segundo a CRFB/88, no seu art. 146, inciso III, fica a cargo do legislador nacional a regulação de temas como obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (alínea “b”), além da disciplina dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de cada imposto discriminado na própria Constituição (alínea “c”). São matérias que, a princípio, poderiam ser tratadas por cada ente federado, segundo sua peculiaridade, mas por uma questão de uniformidade, de segurança jurídica e para evitar conflitos entre os entes políticos, a CRFB/88 determinou que uma lei exarada pelo Congresso Nacional disponha sobre elas.

No entanto, a concentração de competências legislativas na União potencializa novas tensões entre o governo central e os governos subnacionais. Uma das principais fontes de conflito está relacionada à capacidade de promulgação, no âmbito federal, de legislação que imponha obrigações a serem arcadas pelos governos estaduais ou locais ou ainda que reduza a quantidade de recursos disponíveis para financiamento do cumprimento tanto das obrigações já

⁸¹² GADELHA, Sergio Ricardo de Brito. “Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil”. *Repositório Institucional da Enap* – Escola Nacional de Administração Pública. Diretoria de Educação Continuada. Brasília: 2018, p. 21. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3186>>. Acesso em 18/2/2020.

⁸¹³ PIRES, Maria Coeli Simões Pires; NOGUEIRA, Jean Alessandro Serra Cyrino. “O Município no Federalismo Brasileiro: constrangimentos e perspectivas”. *Cadernos da Escola do Legislativo*. Belo Horizonte: v. 8, n. 13, p. 55-84, Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, jan./dez. 2005, p. 82.

⁸¹⁴ GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Derecho Constitucional Comparado*. Madrid: Alianza, 1984, 218.

existentes quanto de novas obrigações impostas. É exatamente o que aconteceu com a desoneração do ICMS incidente sobre as exportações realizada pela LC nº 87/96 (lei de normas gerais do referido imposto), que gerou forte repercussão nos cofres estaduais e no esquema federativo brasileiro.

Considerando que o modelo de Senado brasileiro foi inspirado no modelo norte-americano, cabe analisar como aquele país tem mitigado a interferência do poder central na produção legislativa nacional que impacta, direta ou indiretamente, os cofres dos entes federados menores. Além do maior poder de veto relativo às alterações constitucionais, vistas acima, no bojo do processo legislativo ordinário, os EUA instituíram, a partir da década de 1980, procedimentos de AIL como forma de aliviar conflitos federativos, obstando a capacidade do governo central de impor legislações que afetem sobremaneira os cofres dos demais entes federados.

10.2. A AIL nos EUA e os limites impostos à legiferação do governo central

Conforme analisado em capítulo anterior, a AIL é instrumento que serve para incorporar procedimentos de participação social no processo legislativo e para melhorar a qualidade da legislação. Embora tais estudos estejam se iniciando pelo mundo, há mais de um século, os EUA, a partir de uma exitosa experiência com os estudos dos impactos regulatórios (AIR) das decisões administrativas das agências reguladoras, passaram a desenvolver procedimentos, métodos racionais e participativos de tomada de decisão governamental sujeitos a controle social e estatal.⁸¹⁵

No final da década de 70, iniciou-se o debate sobre o impacto das decisões do governo central – geradoras de custos ou restritivas de receitas – nos entes federados menores. Os governos regionais e locais passaram a reagir contra as mudanças na natureza dos programas de subsídios intergovernamentais federais e as regulamentações que os afetavam. Os defensores dos governos estaduais e locais passaram a argumentar que uma “mudança dramática” ocorreu na forma como o governo federal estava lidando com os Estados e as localidades. Em vez de confiar na técnica de subsídio para alcançar seus objetivos, o governo federal estava cada vez mais se valendo de programas e regulamentos “novos, mais intrusivos e mais compulsórios” que exigiam conformidade, sob a ameaça de penalidades civis ou criminais, impondo sanções fiscais federais pelo descumprimento dos requisitos dos programas. Esses novos programas e

⁸¹⁵ CECOT, Caroline et al. *An evaluation of the quality of Impact Assessment in the European Union with lessons for the U.S. and the EU*. AEI-Brookings Joint Center Working Paper N° 07-09, 2007, p. 2. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=984473>. Acesso em: 19/2/2019.

regulamentos – intrusivos e compulsórios – passaram a ser chamados de “mandatos não financiados” (*unfunded mandates*) em Estados e nos governos locais.⁸¹⁶

Nesse contexto, no governo Ford (1974-1977), houve interesse em promover o uso da análise de custo-benefício na avaliação do impacto econômico das regulamentações feitas pelas agências federais também em relação aos governos estaduais e locais. Em 1974, foi criado o Escritório de Orçamento do Congresso dos Estados Unidos (*Congressional Budget Office* – CBO) a partir da edição da “Lei do Orçamento do Congresso e Controle de Impostos”, lei federal que rege o papel do Congresso no processo orçamentário norte-americano.

Desde 1975, o CBO, órgão estritamente apartidário, tem produzido análises independentes de questões orçamentárias e econômicas para apoiar o processo orçamentário do Congresso. A cada ano, os economistas e analistas orçamentários da agência produzem dezenas de relatórios e centenas de estimativas de custos para a legislação proposta.⁸¹⁷ Segundo Theresa Gullo, o órgão tem fornecido estimativas do impacto da legislação federal sobre os governos estaduais e municipais desde 1982. Em 1981, foi editada a “Lei de Estimativas de Custos dos Governos Estaduais e Locais” (*The State and Local Government Cost Estimate Act*) que exigiu que o CBO estimasse os custos que os governos estaduais e locais incorreriam para cumprir “qualquer projeto de lei ou resolução significativos”. Durante os anos de 1982 a 1995, o CBO forneceu ao Congresso mais de sete mil estimativas.⁸¹⁸

Entretanto, apesar dos inúmeros esforços e da utilização das análises de impacto para mitigar o custo incorrido pelos entes federados menores a partir de proposições da União, percebe-se que eles ainda persistiam, afetando o pretendido federalismo cooperativo. A Comissão Consultiva dos EUA para Relações Intergovernamentais⁸¹⁹ produziu um relatório demonstrando que ainda havia diversas formas de atuação do ente central que ocasionavam despesas relevantes para os governos estaduais e locais; que as estimativas nem sempre estavam corretas e possuíam certas distorções; e que a política adotada acabava por desestimular iniciativas e a inovação estadual e local, motivo pelo qual sugeriu diversas ações.⁸²⁰

⁸¹⁶ DILGER, Robert Jay. *Unfunded Mandates Reform Act: history, impact, and issues*. Congressional Research Service, 2017. Disponível em: <<https://fas.org/sgp/crs/misc/R40957.pdf>>. Acesso em: 27/2/2020, p. 1-2.

⁸¹⁷ ESTADOS UNIDOS. *Congressional Budget Office*. Disponível em <<https://www.cbo.gov/about/overview>>. Acesso em: 1/3/2020.

⁸¹⁸ GULLO, Theresa. History and evaluation of the Unfunded Mandates Reform Act. *National Tax Journal*, v. 57, n. 3, p. 559-570, 2004, p. 561.

⁸¹⁹ Tratava-se de uma comissão bipartidária independente do governo federal dos EUA, formada com o objetivo de estudar e considerar as relações intergovernamentais do governo federal. Foi dirigida por uma comissão de 26 membros, composta por seis membros do Congresso dos EUA nomeados pela liderança da Câmara e do Senado, quatro governadores estaduais, três membros de legislaturas estaduais, quatro prefeitos, três funcionários do condado, três cidadãos privados e três representantes do poder executivo do governo federal.

⁸²⁰ ESTADOS UNIDOS. Advisory Commission on Intergovernmental Relations (ACIR). *Federally induced costs affecting state and local governments*. Washington, D.C.: July, 1994. Disponível em: <<https://library.unt.edu/gpo/acir/Reports/information/M-193.pdf>>. Acesso em 1/3/2020, p. iv.

Nesse contexto, foi aberto o caminho para uma nova legislação que ajustasse a realidade apresentada, tendo sido editada, em 1995, a “Lei de Reforma dos Mandados Não Financiados” (*Unfunded Mandates Reform Act of 1995 – UMRA*), que revogou a lei de 1981 e reduziu os tipos de impactos intergovernamentais que o CBO precisaria identificar, além de exigir uma análise mais aprofundada. O UMRA abrange qualquer disposição em legislação, estatuto ou regulamento que imponha um dever exigível aos governos subnacionais, excetuando-se condições impostas para assistência federal ou decorrentes da participação em um programa federal voluntário.⁸²¹

Na prática, o CBO continua a fornecer ao Congresso, quando factível, estimativas de todos os efeitos orçamentários sobre os governos estaduais e locais, independentemente de seu custo ou se eles resultam de mandatos definidos pelo UMRA.⁸²² Vale notar que a declaração elaborada pelo CBO também deve avaliar se a proposição legislativa autoriza ou fornece fontes de financiamento para cobrir os custos desses impactos intergovernamentais por até 10 (dez) anos, contatos a partir da sua entrada em vigor. Essas declarações devem instruir os relatórios das proposições elaborados pelas comissões ou devem ser registradas no Congresso antes da análise do projeto pelo plenário da Câmara ou do Senado.⁸²³

Durante o debate parlamentar sobre a proposição legislativa que veio a se tornar o UMRA, os patronos da medida enfatizaram seu papel de trazer o federalismo norte-americano de volta ao equilíbrio, servindo como um controle contra a fácil imposição de mandatos “sem fundos” (não financiados). Argumentaram que a lei tinha por objetivo o estabelecimento da responsabilidade⁸²⁴ no Congresso, fomentando uma tomada de decisão informada, criando “um processo e uma atitude” no fortalecimento do federalismo daquele país.⁸²⁵

⁸²¹ A UMRA não se aplicará no caso de disposição em um projeto de lei, resolução conjunta, alteração, moção ou relatório da conferência perante o Congresso que: (1) aplica os direitos constitucionais dos indivíduos; (2) estabelece ou impõe quaisquer direitos estatutários que proíbam a discriminação com base em raça, cor, religião, sexo, nacionalidade, idade, deficiência ou incapacidade; (3) requer o cumprimento de procedimentos de contabilidade e auditoria em relação a outro dinheiro ou propriedade fornecida pelo Governo Federal; (4) prevê assistência de emergência ou alívio a pedido de qualquer Estado, local ou tribal governo ou qualquer funcionário de um governo estadual, local ou tribal; (5) é necessário para a segurança nacional ou para a ratificação ou implementação de obrigações do tratado; (6) o Presidente designa como legislação de emergência e que o Congresso assim designa em estatuto; ou (7) refere-se ao programa de seguro de velhice, sobreviventes e invalidez do Título II do Lei da Seguridade Social (incluindo os impostos pelo §3101 (a) e §3111 (a) do Código da Receita Federal de 1986 (referente ao seguro de velhice, sobreviventes e invalidez). (ANDERSON, Stacy; CONSTANTINE, Russel. *Unfunded Mandates. Briefing Paper n° 7*. Harvard Law School. *Federal Budget Policy Seminar*. Maio, 2005, p. 12. Disponível em: <http://www.law.harvard.edu/faculty/hjackson/UnfundedMandates_7.pdf>. Acesso em: 2/3/2020).

⁸²² GULLO, Theresa. *op. cit.*, p. 561.

⁸²³ GULLO, Theresa. *op. cit.*, p. 562. Segundo Gullo, a pedido de um Senador, o CBO deve estimar os custos dos mandatos intergovernamentais contidos em uma emenda que o senador pode querer oferecer. O Congresso também pode solicitar que o CBO prepare análises em outras etapas do processo legislativo.

⁸²⁴ Defensores do federalismo argumentaram que os mandatos não financiados prejudicam a responsabilidade política. Os mandatos não financiados distorcem a formulação de políticas porque os legisladores federais que não têm informação não consideram os custos de uma regulamentação para outros níveis de governo, resultando em leis que não são economicamente vantajosas no total. (ANDERSON, Stacy; CONSTANTINE, Russel. *op. cit.*, p. 12).

⁸²⁵ O Senador William Roth expôs que a nova lei “pode ser chamada de legislação equilibrada. Primeiro de tudo, ajuda a trazer o nosso sistema de federalismo de volta ao equilíbrio. [...]” Afirmou que o UMRA “não proíbe a promulgação de qualquer lei federal com mandatos. Não financia nenhum mandato federal. Não cria nenhum mandato federal. O que ela faz é estabelecer

Efetivamente, o UMRA representou um instrumento processual que permite ao Congresso refutar propostas cujos custos sem compensação conferidos aos governos subnacionais superem determinados limites,⁸²⁶ deixando evidenciado o compromisso do Poder Legislativo na transformação das relações intergovernamentais nos EUA, mediante o incremento da parceria e o diálogo entre o governo central e os governos subnacionais. Apesar de, em apenas três ocasiões, a verificação da superação de tais limites tenha ensejado a rejeição da proposição, é um consenso que, desde a vigência da nova lei, ocorreu uma redução das proposições legislativas federais com imposição de custos a serem arcados pelos governos subnacionais sem a previsão de transferência de recursos ou de contrapartidas.⁸²⁷

O UMRA exige que os governos subnacionais e locais devem ser consultados no âmbito dos processos regulatórios e legislativos federais que possam os impactar. A vantagem em se melhorar a comunicação entre os formuladores de políticas federais (a tecnoburocracia federal) e funcionários do governo estadual e local para o federalismo é notável, além de “processualizar” o procedimento legislativo, tornando-o aberto às legítimas interferências no interesse dos entes menores. Na verdade, cabe ponderar que os requisitos que o UMRA impõe às ações do Congresso, na maioria das vezes, são apenas informativos, decorrendo das estimativas dos custos fornecidos pelo CBO. Se eventual proposição legislativa em trâmite imponha mandatos intergovernamentais não financiados, o UMRA estabelece a possibilidade da realização de uma “questão de ordem” (*point of order*⁸²⁸) em cada casa do Congresso através da qual se pode impedir a tramitação da proposição legislativa.⁸²⁹

a responsabilidade no Congresso. O que ele faz é fomentar a tomada de decisão informada neste corpo. O que isso cria é um processo – e uma atitude. Ele revive um longo e perdido respeito pelo nosso sistema federal de governo.” (ESTADOS UNIDOS. *Congressional Record*. “Unfunded Mandate Reform Act”. Remarks in the Senate, vol. 141, part 1, 12 de janeiro de 1995, p. S863. Disponível em: <<https://www.congress.gov/crec/1995/01/12/CREC-1995-01-12.pdf>>. Acesso em 5/3/2020).

⁸²⁶ Na realidade, quando um projeto de lei é estimado em mais de US\$ 50 milhões, qualquer membro do Congresso pode solicitar que ele seja submetido a um voto explícito. O obstáculo processual destina-se a tornar menos tentador para os legisladores discretamente colocarem imposições dispendiosas em amplas legislações. Pelo menos algumas categorias de leis passaram a ser avaliadas rotineiramente pelo CBO e os desafios para os parlamentares podem expô-los a votos visíveis, de modo que, ao menos em teoria, o UMRA ajuda a dissuadir os legisladores de patrocinar casualmente muitas propostas novas com preços exorbitantes superiores a US\$ 50 milhões.

⁸²⁷ “Embora os ‘pontos de ordem’ da UMRA tenham sido sustentados apenas três vezes, a maioria dos funcionários do governo estadual e local afirma que a UMRA reduziu ‘o número de mandatos federais não financiados atuando como um impedimento à sua promulgação’. Por exemplo, em 2001, Raymond Schepach, então diretor executivo da NGA [*National Governors Association*], testemunhou perante um subcomitê da Câmara que o UMRA havia retardado o crescimento de mandatos não financiados e melhorado as comunicações entre os formuladores de políticas federais e funcionários do governo estadual e local” (DILGER, Robert Jay. *op. cit.*, p. 19).

⁸²⁸ Um “ponto de ordem” pode ser levantado quando as regras procedimentais forem violadas, o que pode interromper um palestrante durante o debate, a votação de uma matéria. No Brasil, utiliza-se a expressão “questão de ordem”. A questão suscitada, se pertinente, deverá ser resolvida pelo presidente (da comissão, da casa legislativa, etc.) antes do reinício dos trabalhos. Dependendo da situação e do grau de colegialidade, o presidente pode optar por submeter a questão a todo o corpo de participantes. Se admitida, diz-se que a questão de ordem é “bem aceita” (*well taken*). Caso contrário, diz-se que é ela “não é bem recebida” (*not well taken*). Via de regra, uma questão de ordem deve ser arguida no momento em que as regras são quebradas sob pena de preclusão.

⁸²⁹ No Senado americano, inicialmente, o voto da maioria era suficiente para renunciar à questão da ordem. Em 2005, o Senado aumentou seu limite para renunciar a uma medida da UMRA a três quintos dos senadores devidamente escolhidos e empossados (normalmente 60 votos), como já era exigido em outros pontos de ordem da Lei de Orçamento. Dois pontos de ordem do UMRA foram levantados no Senado naquele ano, e ambos foram sustentados, derrotando duas emendas a uma lei de

Um estudo realizado em 2005,⁸³⁰ demonstrou que, desde o advento da lei, o CBO teria analisado mais de 5.200 projetos, resoluções e propostas legislativas, aproximadamente 12% dos quais incluíram mandatos intergovernamentais. Demonstrou-se, ainda, que, embora as regras processuais do UMRA desencorajem a aprovação de mandatos federais não financiados, elas não tornam isso impossível. Cinco leis com mandatos intergovernamentais que excederam o limite legal de custos foram promulgadas.⁸³¹ Em alguns casos, os legisladores alteraram as propostas legislativas para reduzir os custos dos mandatos federais antes de promulgá-los. Vários mandatos intergovernamentais que o CBO identificou como tendo custos acima dos limites, quando foram aprovados pelas comissões legislativas, foram emendados antes da promulgação da lei, para reduzir seus custos. Para muitos desses mandatos – como se deu, no âmbito tributário, com a concessão de uma moratória sobre certos impostos sobre serviços de internet – ficou claro que as informações fornecidas pelo CBO desempenharam um papel importante na decisão de reduzir os custos para os Estados e governos locais.⁸³²

Ainda a respeito da matéria tributária, que enaltece a aplicabilidade da AIL no âmbito do PLT nacional, menciona-se que os estudiosos do federalismo e os funcionários do governo estadual e local advogam que as políticas fiscais federais que impedem as autoridades estaduais e municipais de tributar certas atividades devem ser consideradas como mandatos não financiados, sujeitas, portanto, ao UMRA, em face do impacto fiscal decorrente do esvaziamento do poder tributário estadual ou local.⁸³³ Foi exatamente o que ocorreu com a moratória por certo período que impediu os governos estaduais e locais de tributar o acesso à internet ou impor impostos múltiplos ou discriminatórios ao comércio eletrônico. O *National*

apropriações que teria aumentado o salário mínimo. Em 2007, o Senado retornou seu limite para a dispensa de um ponto de ordem da UMRA para o voto majoritário. (DILGER, Robert Jay. *op. cit.*, p. 17).

⁸³⁰ ANDERSON, Stacy; CONSTANTINE, Russel. *op. cit.*, p. 9.

⁸³¹ Entre elas: um impedimento de incidência de impostos estaduais sobre prêmios para certos medicamentos e um impedimento temporário da autoridade dos estados para taxar certos serviços e transações da Internet (2004).

⁸³² GULLO, Theresa. *op. cit.*, p. 563. De fato, a discussão sobre a “Lei de Liberdade Fiscal da Internet” (Internet Tax Freedom Act – ITFA) é um importante exemplo do efeito dissuasor do UMRA. A partir de 1997, o CBO analisou uma série de projetos de lei que objetivavam proibir a cobrança de impostos estaduais e municipais relacionados à internet, por um período específico (como se fosse uma “moratória”), e considerou que eles teriam cominado um mandato intergovernamental. Na primeira versão da proposta do ITFA, o CBO estimou que os custos diretos do mandato decorrente da lei teriam excedido o limite, deixando claro que, pelo menos uma fonte significativa de receita do estado – impostos sobre serviços de acesso à internet e serviços online –, seria afetada. Por essa razão, o CBO estimou que a proibição causaria uma perda de receita excedendo o limiar legal, durante seus primeiros cinco anos. Depois de receber essa informação, o Congresso alterou o projeto de lei e, no final, aprovou uma versão do ITFA que era mais restrito no escopo e que permitia aos Estados que até aquele momento haviam instituído o imposto continuassem a fazê-lo.

⁸³³ POSNER, Paul L. “Mandates: The Politics of Coercive Federalism”. In: CONLAN, Timothy J.; POSNER, Paul L. (eds.) *Intergovernmental Management for the 21st Century*, Washington, DC: Brookings Institution Press, 2008, p. 287, 292-293. Para Posner, mudanças na política tributária ao longo dos anos Bush tiveram conseqüências significativas, embora muitas vezes indiretas, nas políticas tributárias estaduais e na administração. Embora não sejam mandatos no sentido clássico e não cobertos pelo UMRA, os cortes de tributos de 2001 e 2003 – centrais para a agenda econômica de Bush – constituíram mudanças federais unilaterais nas bases tributárias federais e estaduais que ameaçaram um sistema de cooperação de política tributária e de administração que evoluiu ao longo de muitos anos.

Conference of State Legislatures – NCSL – citou pesquisas sugerindo que os Estados poderiam receber US\$ 6,5 bilhões adicionais em impostos estaduais se a moratória fosse levantada.⁸³⁴

Apesar de o UMRA não ter ficado imune as críticas,⁸³⁵ a nova legislação foi muito importante para a sensibilização do Congresso em relação aos impactos de leis federais e nacionais nos governos subnacionais. A lei aumentou a quantidade e a qualidade das informações sobre os mandatos não financiados e essa informação tem desempenhado um papel relevante no debate, minimizando os custos aos governos estaduais e locais decorrentes das leis em tramitação. Considera-se que o UMRA tem atingido seus objetivos principais, quais sejam: reduzir o volume de mandatos não financiados injustificados e garantir que o Poder Legislativo considere os custos totais da legislação proposta. Um terceiro objetivo, arrolado por Garret, também foi alcançado: o UMRA logrou estabelecer salvaguardas políticas, permitindo que os grupos de interesse estaduais e locais participem dos esforços de lobby no início do processo de consideração de um projeto de lei.⁸³⁶

10.3. A discussão do tema no Brasil

Observou-se anteriormente que, desde o advento da CRFB/88, foram inúmeras as incursões da União no âmbito das tarefas dos entes federativos menores, gerando gastos sem a devida compensação e impactando o planejado federalismo brasileiro. Inúmeras páginas doutrinárias foram escritas criticando o estado atual do sistema tributário brasileiro, mas há pouco avanço nas reformas a fim de reequilibrar o federalismo, reestabelecendo os desígnios do legislador constituinte. Por outro lado, há algumas propostas de alteração da CRFB/88 apresentadas nos últimos anos que, ao menos em um primeiro exame, contribuiriam para uma conscientização do legislador nacional quanto ao impacto das leis que produz para os Estados e Municípios brasileiros.

A PEC nº 172/2012, denominada “PEC do Pacto Federativo” (como muitas outras), tem por objetivo acrescentar o parágrafo segundo ao art. 160 da CRFB/88, para dispor que “a lei não imporá nem transferirá qualquer encargo ou a prestação de serviços aos Estados, Distrito

⁸³⁴ DILGER, Robert Jay. *op. cit.*, p. 9.

⁸³⁵ A lei foi questionada em relação à sua real capacidade de dissuadir o Congresso de impor novos deveres aos governos estaduais e locais a longo prazo. O conceito de mandato não financiado pode ser considerado por demais estreito, abrangendo apenas algumas proposições em tramitação no Congresso, não conseguindo considerar o impacto cumulativo dos mandatos nos governos estaduais e municipais ao longo dos anos. Ademais, alguns apontaram que o fato de o mecanismo de objeção à tramitação das proposições que impusessem custos intergovernamentais acima dos limites previstos poder ser vencido por maioria simples enfraqueceria a lógica do UMRA.

⁸³⁶ GARRET, Elizabeth. “Enhancing the Political Safeguards of Federalism? The Unfunded Mandates Reform Act of 1995”. *University of Kansas Law Review* n. 45, 1997, pp. 1.113-1.183, p. 1.153. A referida autora, na introdução do seu estudo, trata de uma realidade: grande parte da atual discussão acadêmica sobre o federalismo centra na capacidade de o Poder Judiciário proteger os interesses do Estado da incursão federal. Ressalta que a legislação federal – atividade que é diretamente responsável pelas incursões legislativas sobre os interesses dos Estados – parece ocorrer em uma caixa preta misteriosa e não estudada.

Federal ou aos municípios sem a previsão de repasses financeiros necessários ao seu custeio”. Na justificativa, foi observado que há serviços que, embora atribuídos ao governo central, devem ser executados pelos governos regionais ou locais, sob pena de não surtirem os efeitos almejados, o que justificaria e até impor a transferência de encargos de uma entidade política para outra, encurtando a distância entre o Estado e seus súditos, destinatários de qualquer planejamento público. Por questões regimentais, a referida PEC foi apensada à PEC nº 122/2015.

A PEC nº 122/2015 da Câmara decorre da PEC nº 84/2015, que tramitou no Senado Federal. A PEC nº 84/2015 pretende acrescentar o § 6º ao art. 167 da CRFB/88 com o seguinte teor: “a lei não criará qualquer encargo financeiro aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios, decorrente da prestação de serviços públicos, sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, ressalvadas as obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados oriundas de contratos ou instrumentos congêneres.”. A justificação registra que a PEC objetiva manter a higidez e o equilíbrio do pacto federativo, ao estabelecer que o repasse de encargos entre os entes da Federação necessitará da transferência dos respectivos recursos financeiros destinados à sua cobertura.

Como fica evidente, o impacto e a interferência dos comandos da legislação federal e nacional nos entes federados menores tem entrado na pauta legislativa dos últimos anos, mas ainda não teve força suficiente para se consolidar como ocorreu nos EUA. Certo é que um cenário de crise fiscal tem impulsionado novos debates, considerando as crescentes tensões entre o interesse federal e a dificuldade dos governos estaduais e locais de acolher a inúmeras demandas que lhes apresentam. Por isso, é imperioso que a comunidade jurídica – e o público em geral – se conscientize da importância da preservação do pacto federativo e de equilibrar a relação entre os entes federativos e busque soluções que, ao menos, tornem o processo de decisão legislativa, em especial o PLT, mais racional e transparente, de sorte que a implementação de um processo de avaliação dos impactos da legislação federal nos entes subnacionais se torna mecanismo fundamental.

10.3.1. A avaliação ex post sobre os impactos da Lei do ICMS Solidário: o olhar federativo

Apesar de não se ter notícia no âmbito do Congresso Nacional da utilização da AIL como forma de equilibrar o federalismo brasileiro objetivando conscientizar os legisladores nacionais do impacto da lei nos entes subnacionais, recentemente, mesmo inexistindo previsão constitucional ou legal impondo tal obrigação, o corpo técnico da ALMG promoveu uma avaliação legislativa retrospectiva de uma importante lei estadual, marcada por gerar forte

impacto nas receitas municipais. As avaliações legislativas retrospectivas (*ex post*), isto é, realizadas após a edição da lei, propiciam o controle das motivações e expectativas confiadas no instrumento legal, de forma que, a partir delas é que se poderá verificar se de fato houve algum benefício social com o advento da lei; como o programa foi gerido e se foi feito de forma eficiente; quais as consequências da aplicação da lei; quanto de recurso foi despendido; em quais aspectos a lei pode ser alterada, etc.⁸³⁷

A ALMG, no ano de 2016, realizou um profundo estudo⁸³⁸ com o objetivo de avaliar o impacto da “Lei do ICMS Solidário” – a Lei nº 18.030, de 2009 – que dispõe sobre a distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios. Pretendeu-se, por meio de estudos estatísticos, determinar em que medida a alteração da antiga “Lei Robin Wood” – Lei nº 13.803, de 2000 – interferiu na qualidade da distribuição da parcela do ICMS dos Municípios em âmbito global e avaliar a qualidade intrínseca de cada um dos critérios estabelecidos pela lei. Com uma abordagem essencialmente técnica, o estudo avaliou a nova lei e os seus efeitos pelo ângulo de visão do Estado, ao qual cabe, como parte de sua missão constitucional, a promoção do desenvolvimento regional e a redução das desigualdades. Vale dizer, a análise teve como pano de fundo exatamente a preservação e potencialização federalismo no Estado de Minas Gerais, além, é claro, do melhor atendimento das políticas públicas para o cidadão mineiro.

A lei avaliada foi resultado de um Fórum Técnico ICMS Solidário,⁸³⁹ realizado pela Casa legislativa em 2007, que percorreu as regiões do Estado e contou com a participação de lideranças políticas e sociais. O objetivo do fórum foi discutir propostas para uma distribuição do ICMS que promovesse a redução das desigualdades, beneficiando regiões menos desenvolvidas e contribuindo no longo prazo para sua reestruturação. Por outro lado, as discussões apontaram para a necessidade de valorizar a execução de políticas públicas pelos municípios, reconhecendo a importância da governança municipal: os Municípios que aprimorassem suas políticas públicas nas áreas de educação, cultura, patrimônio histórico, meio ambiente, saúde, entre outras, também aumentariam suas quotas de participação na distribuição do imposto. Após a realização de diversas atividades participativas, foi aprovada, em 2009, a

⁸³⁷ SANTOS, Flávia Pessoa; SOARES, Fabiana de. “Avaliação de Impacto da Lei como Instrumento de Legística”. In: COELHO, Daniel Caria Braga; BEDÊ, Júlio Cadaval (orgs.). *Avaliação de Impacto da Lei do ICMS Solidário: Lei nº 18.030, de 2009*. Belo Horizonte: ALMG, 2016, p. 17. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/publicacoes_assembleia/obras_referencia/arquivos/pdfs/avaliacao_impacto_lei_icms_solidario/icsm_solidario_completo.pdf>. Acesso em: 7/3/2020.

⁸³⁸ Cf. COELHO, Daniel Caria Braga; BEDÊ, Júlio Cadaval (orgs.). *op. cit.*

⁸³⁹ Tramitava na ALMG o PL nº 637/07. A proposta inicial recebeu inúmeras contribuições, sendo tema de debates com a participação de parlamentares, especialistas, gestores públicos e entidades da sociedade civil. O fórum resultou em mais de 100 sugestões de mudança, encaminhadas por representantes de 382 municípios, incluindo 235 prefeitos. O objetivo da proposição legislativa era modificar os critérios de distribuição do ICMS entre os municípios mineiros, de maneira a beneficiar as cidades que recebiam um repasse desses recursos abaixo da média per capita do Estado.

“Lei do ICMS Solidário”,⁸⁴⁰ que passou a vigorar a partir de 2011. A norma, de forma inovadora, elevou o montante de recursos de critérios distributivos,⁸⁴¹ entre eles, o critério “ICMS Solidário” e o “Mínimo *per capita*”, que possibilitaram um aumento da receita de municípios mais pobres.

Apesar de ainda não ter sido aproveitado efetivamente pelo corpo parlamentar na proposição de alterações dos critérios de divisão da receita do ICMS em vigor, o estudo de impacto teve o mérito de abordar qualitativamente os 17 critérios utilizados para repartir tal fração da receita do ICMS, adotando três quesitos, a saber: (i) a aderência do critério às políticas públicas – avalia-se o quanto o critério colabora com a consecução dos objetivos e metas de resultado da política pública a ele relacionada; (ii) a qualidade da distribuição dos recursos proporcionada pelo critério – avalia-se o quanto o critério contribui para a alocação recursos de forma coerente com sua natureza e objeto; (iii) o nível de governança municipal sobre o critério – avalia-se o quanto a gestão municipal é capaz de intervir no desempenho do município na atração de recursos distribuídos pelo critério.

Assim, concluiu-se que alguns dos critérios de repartição não têm cumprido os objetivos a que se propõem e poderiam ser revistos ou aperfeiçoados. Por exemplo, os recursos distribuídos de acordo com a área geográfica, poderiam ser transferidos segundo critérios mais eficientes, de forma a compensar a concentração de recursos provocada pelo VAF. Outra conclusão do estudo é que, apesar de a nova lei ter beneficiado os Municípios mais carentes do Estado, ela complicou as regras de distribuição do ICMS, que já não eram simples. Como um dos objetivos da lei é o de recompensar os Municípios com mais iniciativa, que devem perseguir a melhoria de seus serviços e políticas públicas, seria desejável que as regras fossem simplificadas, de modo a possibilitar a compreensão dos gestores municipais e da própria população.

Elaborado por técnicos do Parlamento mineiro, de forma imparcial e com nítido domínio dos dados econômicos, o trabalho demonstra a necessidade de o Parlamento se manter em permanente diálogo com o Governo, coletando informações para municiar as decisões legislativas que serão tomadas. Somente assim poderão os parlamentares ter dimensão real dos

⁸⁴⁰ O critério ICMS Solidário incorpora o principal objetivo da Lei nº 18.030, de 2009, que foi o de reduzir as desigualdades existentes entre as receitas dos municípios, diluindo o peso da movimentação econômica na distribuição dos recursos do ICMS. Passou a vigorar a partir do exercício de 2011 no percentual de 4,14%, correspondendo ao 3º maior percentual de distribuição, menor apenas que o do VAF e do critério Cota Mínima.

⁸⁴¹ Em Minas Gerais, os percentuais de distribuição do ICMS ficaram assim: VAF (75%), área geográfica (1%), população (2,7%), população dos 50 municípios mais populosos (2%), educação (2%), produção de alimentos (1%), patrimônio cultural (1%), meio ambiente (1,1%), saúde (2%), receita própria (1,9%), cota mínima (5,5%), municípios mineradores (0,01%), recursos hídricos (0,25%), municípios-sede de estabelecimentos penitenciários (0,1%), esportes (0,1%), turismo (0,1%), mínimo *per capita* (0,1%) e ICMS Solidário (4,14%).

efeitos da distribuição da receita do ICMS para os Municípios mineiros e dividir a responsabilidade pelas escolhas legislativas.

10.4. A AIL para (re)equilibrar o federalismo: o exemplo da desoneração da Lei Kandir

Uma Federação que se diz harmônica e os seus entes federados cooperam entre si deve garantir a participação dos Estados na formação da vontade nacional. Isso porque, como é intuitivo, as decisões tomadas pelo Parlamento nacional têm o potencial de impactar a todos os governos. Se há argumentos plausíveis para concentrar o poder legiferante no ente federado maior,⁸⁴² de outro lado, há que se munir os representantes dos entes menores de informações, dados, estatísticas e estudos confiáveis, para que consigam participar, em pé de igualdade, com os atores que representam os interesses exclusivamente federais.

O federalismo fiscal brasileiro foi desequilibrado a partir da contínua centralização de receitas somado ao processo de descentralização da execução das políticas sociais. Os Estados assumiram prestações importantes e caras⁸⁴³ e a municipalização da prestação de diversos serviços públicos também incrementou os gastos públicos desses entes. Trata-se de um contexto que implica tensões e conflitos federativos, parte deles gerados pela baixa participação, pouca transparência e a carência de uma justificação racional do PLT constitucional e nacional, que produzem impactos intergovernamentais.

Nos últimos anos, assistiu-se uma crescente preocupação da doutrina na justificação do exercício do poder e de instrumentos de conformação e controle deste exercício centrados nos atos e procedimentos que se dão perante o Poder Executivo. A ideia de uma Administração Pública concertada e de processualidade administrativa, lastreadas na concepção do deficit democrático da representação política e a conseqüente busca de implementação de instâncias de participação direta do cidadão na tomada da decisão estatal, despertou o interesse de grandes juristas.⁸⁴⁴ Acredita-se que o desempenho do Poder Legislativo se dá sob a mesma compreensão de legitimidade democrática, sendo imperioso repensar os instrumentos de controle dos

⁸⁴² “O poder legiferante pode até se concentrar na União para impedir os casuísmos e a captura pelos mais poderosos grupos de interesse, mas os recursos, as estruturas prestacionais e a administração pública devem ser descentralizados.” (VALLE, Gabriel Arbex; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. “Desvirtuamento de contribuições prejudica estados e municípios”. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Publicado em 7/2/2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-07/opiniaod-desvirtuamento-contribuicoes-prejudica-estados>>. Acesso em: 11/3/2019).

⁸⁴³ “Com isso, os recursos foram se concentrando no ente federativo maior, em claro movimento centrípeto, contrário à tendência centrífuga firmada pela CRFB/88. A autonomia financeira dos estados e municípios, fundamental para uma federação, nessa toada, vem sendo constantemente comprometida, o que acaba por afetar diretamente os cidadãos, tendo em vista que são justamente os entes menores que possuem como atividade finalística educação, saúde e segurança. Assim, o que vem ocorrendo na prática, a partir de iniciativas da própria União, é a destruição do aparato vocacionado ao atendimento das necessidades mais essenciais da população.” (VALLE, Gabriel Arbex; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*).

⁸⁴⁴ Cf. MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2007.

provimentos legislativos, uma vez que são inúmeras as opções políticas do legislador, mas que devem corresponder à expectativa do povo.

Há um hiato no exercício do mandato parlamentar, em relação à necessária justificação da escolha política, no que concerne à sua adequabilidade à realidade concreta. No caso do legislador da União, que legisla tanto no âmbito federal quanto no âmbito nacional e constitucional, suas escolhas podem afetar a própria ideia de Federação, ao acarretar custos aos entes federados menores, sem se preocupar com a situação financeira de cada qual. A AIL aparece, portanto, como mecanismo capaz de fornecer ao parlamentar dados técnicos e estudos especializados que o habilitam a uma tomada de decisão consciente e racional, passível de justificação concreta. Em termos federativos, pode-se garantir uma participação de maior qualidade dos parlamentares representantes dos entes federados na formação da vontade nacional, que se dá na maioria das vezes a partir da edição de leis.

O modelo americano, se não pode garantir a completa incoerência de conflitos interfederativos – pois isso, certamente, deriva de inúmeros fatores, além da dimensão jurídica – poderia, pelo menos, facilitar o controle e auxiliar a solucionar problemas que parecem insolúveis, como se deu no caso brasileiro da Lei Kandir, que desonerou o ICMS das exportações e a falta da regulamentação do art. 91 do ADCT, após a constitucionalização da matéria pela incluída pela EC nº 42/2003. Tamanha complexidade, que fez com que os Poderes não chegassem a um consenso sobre a forma de compensar as perdas dos Estados,⁸⁴⁵ poderia ser mitigado se existisse um PLT constitucional e nacional verdadeiramente acessível aos Estados e ao povo brasileiro.

A AIL *ex ante* do PLC nº 95/1996 (que resultou na LC 87/1996 – a Lei Kandir) evitaria uma série de conflitos federativos que decorreram desde a implementação da desoneração do ICMS da exportação de produtos primários e a consequente perda de arrecadação dos Estados e Municípios, que nunca foi compensada pela União. A votação de uma matéria com tanta relevância, que interferiu no pacto federativo brasileiro e versava sobre as normas gerais do principal imposto brasileiro, foi surpreendentemente rápida: entre a leitura e publicação até a sanção presidencial decorreram apenas três meses. Pelo discurso proferido pelo então

⁸⁴⁵ A decisão proferida pelo Min. Gilmar Mendes na Questão de Ordem na ADO nº 25/DF (pub. DJE de 25/2/2019) demonstra o grau de conflito existente. Tanto o Congresso quanto o TCU não conseguiram cumprir o prazo inicialmente estabelecido pelo STF no acórdão transitado em julgado, em 26/8/2017. Assim, no dia 21/2/2019, o ministro acatou o pedido da AGU concedendo mais 12 meses de prazo para o Poder Legislativo regulamentar os repasses da Lei Kandir (art. 91 do ADCT), por considerar “o grave quadro fiscal da União e dos estados, tendo como pano de fundo o federalismo cooperativo”. Note-se que a conflituosidade do caso fez com que o ministro revisasse o prazo fixado em acórdão transitado em julgado, ao fundamento de que “o debate acabou misturado com a crise fiscal que assola o Estado brasileiro e, por consequência, com o próprio pacto federativo, além de estar interligado com a reforma tributária [...], de forma que não foi possível construir-se consenso entre os Entes subnacionais (credores) e a União (devedora) sobre o tema”.

presidente da República e pelo então ministro Antônio Kandir,⁸⁴⁶ quando da sanção da lei complementar, fica muito claro que seria necessária a compensação dos Estados e Municípios, chegando-se a afirmar e acreditar que em um período de 5 (cinco) anos após a publicação da lei, os ganhos com o desenvolvimento da indústria brasileira superariam o montante não tributado, o que não chegou a ocorrer.

Os alegados ganhos com o desenvolvimento da indústria, nos termos previstos (e prometidos) pelos “especialistas”, que não se concretizaram e não implicaram aumento de arrecadação sequer próximo do montante não tributado – a ponto de, no ano seguinte à edição da Lei Kandir, os governadores já reclamassem da insuficiência da compensação das perdas experimentadas – poderia e deveria ter sido estimado em um estudo técnico robusto e que deveria ser acostado ao processo legislativo da matéria, tornando públicos todos esses dados e expectativas, de modo a possibilitar um controle *a posteriori* das medidas aprovadas. A clara dificuldade de se calcular o montante das perdas dos entes federados menores decorre, em parte, da deficiência do PLT e da displicência com o impacto futuro que a lei teria. Acreditou-se em algo que jamais se concretizou. E os efeitos da intervenção do poder central são e ainda serão por muito tempo sentidos pelo cidadão, carente dos serviços públicos estaduais e municipais prometidos pela CRFB/88.

10.5. Conclusões parciais

- como o modelo de federalismo brasileiro tem inspiração no modelo norte-americano, mostrou-se relevante, para a pesquisa ora realizada, verificar como aquele país, que tem forte tradição nos estudos relativos à análise de impacto da legislação, implementou tais instrumentos no bojo do processo legislativo nacional, justamente para incrementar o nível informacional dos parlamentares e ampliar a participação dos entes federativos menores. Constatou-se que toda a evolução da legislação estadunidense partiu de uma preocupação crescente com a erosão do federalismo e a alegada conduta irresponsável do governo federal, chancelada pelo Congresso, de forçar entidades subnacionais a arcar com os custos financeiros e as repercussões políticas, decorrentes da busca de prioridades nacionais;

⁸⁴⁶ “As estimativas feitas pelos escalões técnicos mostram claramente: o impacto que essa economia vai ter, quer pelo aspecto do aumento das exportações, quer pela redução das importações, quer pelos investimentos, quer pela perspectiva maior de redução da taxa de juros – porque a perspectiva de contas externas agora é muito maior – por tudo isso, pelo investimento ficar barato, por todos esses efeitos, a economia tende a crescer a partir de agora, só por força dessa lei, mais de 1,5% ano. Assim, se a economia tendia a crescer a 4%, vai crescer a 5,5%, se for a 5, vai a 6,5%, e assim por diante. Ou seja, vamos crescer ao ano, a mais, pelo menos 1,5%.” (Discurso do Ministro Antônio Kandir quando da sanção da LC 87/1996. Cf. MACHADO, Sérgio. *Histórico da Lei Nacional do ICMS*: Lei Complementar n. 87, de 1996: memória da elaboração e das negociações do projeto de lei. Brasília: S. ed., 1997, p. 19).

- a experiência iniciada na década de 1980 nos EUA, que culminou no êxito do UMRA, aponta para a necessidade de se implantar e de se aprimorar os instrumentos para enfrentamento dos conflitos federativos, reforçando a capacidade de avaliar os impactos da legislação produzida pelo Congresso Nacional sobre os entes subnacionais. Comprovou-se que a lei teve grande valor no contexto das relações intergovernamentais dos EUA, por suavizar eventuais impactos que a legislação federal pode gerar nos cofres dos entes federados menores, na medida em que impôs que sejam avaliados os custos antes da implementação e previstos benefícios compensatórios;

- da mesma forma como ocorre nos EUA, o Brasil tem conflitos federativos muito evidentes e a concentração de competências legislativas na União potencializa novas tensões. No âmbito do Direito Tributário, a transferência ao poder central da autoridade reguladora de diversas matérias, como as normas gerais dos impostos, além de intervir, em alguma medida, na autonomia dos entes menores, possibilita que o legislador nacional interfira nas receitas públicas dos entes menores. Tal se deu com a desoneração do ICMS incidente sobre as exportações realizada pela LC nº 87/96, que gerou forte repercussão nos cofres estaduais e no esquema federativo brasileiro. Note-se que o PLT que originou a Lei Kandir foi aprovado em menos de três meses e, pelas manifestações dos atores políticos, prometia-se um retorno financeiro aos Estados-membros que nunca ocorreu;

- há que se evoluir e se buscar mecanismos, como é caso da AIL, que promovam a sensibilização do Congresso em relação aos impactos de leis federais e nacionais nos governos subnacionais. Aumentar a quantidade e a qualidade das informações sobre os impactos das leis produzidas pelos parlamentares federais pode contribuir para minimizar os custos aos governos estaduais e locais decorrentes das leis em tramitação;

- mesmo sem obrigação legal, trabalhos avaliativos já foram realizados no âmbito da ALMG, a partir de um intenso diálogo com o Poder Executivo, e se mostraram benéficos para o federalismo. Existem leis estaduais que repercutem na divisão de parcela do ICMS para os Municípios e os critérios para tal repartição devem ser constantemente objeto de debates e avaliações. Pela AIL *ex post* que foi realizada, concluiu-se que alguns dos critérios de repartição do ICMS não têm cumprido os objetivos a que se propõem e poderiam ser revistos ou aperfeiçoados.

CAPÍTULO XI: A RESPOSTA INSTITUCIONAL DO PARLAMENTO

11.1. As comissões parlamentares e o PLT

As inúmeras demandas legislativas e a exigência de participação do legislador em diversas searas do conhecimento impuseram, ao longo do tempo, que o Poder Legislativo criasse ferramentas para realização de suas atribuições constitucionais. Uma das respostas institucionais foi a concepção de comissões parlamentares dedicadas a determinadas áreas específicas.⁸⁴⁷

Apesar de os plenários das casas legislativas receberem mais atenção da mídia, da academia⁸⁴⁸ e da população, é nas comissões onde o debate sobre determinada proposição é realizado de maneira mais aprofundada.⁸⁴⁹ Ora, a discussão de cada artigo ou dispositivo de um projeto de lei num plenário de uma assembleia é praticamente impossível, dificultando sobremaneira a tomada de decisões conscientes. Em razão disso foi essencial a ramificação das discussões parlamentares em comissões temáticas, que podem examinar com mais cuidado as propostas, convocar audiências públicas, receber petições e reclamações da população, enfim, discutir e votar os textos a partir de um debate amplo e muitas vezes técnico. Certo é que, estruturalmente, sendo as comissões colegiados menores e que normalmente participam da apreciação das proposições em uma etapa preliminar, elas se convertem em arenas nas quais os legisladores participam mais diretamente na elaboração e apreciação das propostas legislativas.

As comissões parlamentares, permanentes (também chamadas de “temáticas”) ou temporárias, são órgãos fracionários do Poder Legislativo – isto é, atuam com um número reduzido de parlamentares, respeitando, é claro, a representação proporcional dos partidos ou blocos – que, além de desempenharem papel relevante para o aperfeiçoamento da legislação, auxiliam no exercício da função fiscalizadora, em face dos estudos técnicos que produzem, e da tendencial especialização de seus integrantes.⁸⁵⁰ Considerando que o número de matérias

⁸⁴⁷ José Afonso da Silva, partindo das lições de Joseph Barthélemy, observa que a instituição das comissões corresponde a um princípio instintivo, espontâneo e comumente admitido de método de organização do trabalho. (BARTHÉLEMY, Joseph. *Essai sur le Travail Parlementaire et le Système des Commissions*, p. 10). Seria impossível a uma assembleia no plenário, pesada e numerosa, a discussão de pormenores em suas minúcias dos projetos que exigem certas capacidades técnico-científicas. O costume teria vindo dos tempos dos Comuns, na Inglaterra do século IV, onde o *Committee* necessitava que a deliberação dos discursos se desse longe dos ouvidos do rei e somente sob os auspícios dos ‘membros de confiança’ (*trustworthy members*). (SILVA, José Afonso. *op. cit.*, 2006, p. 98-101).

⁸⁴⁸ “[P]arte considerável da literatura brasileira, ao enfatizar a dinâmica de centralização dos trabalhos legislativos, amplamente dominados pelo Executivo e pelos líderes partidários, não confere grande importância ao papel das comissões permanentes.” (SANTOS, Rafael Freitas; MEDEIROS, Danilo Buscato; MEDEIROS, Samuel Moura. “Padrões de Atuação das Comissões do Congresso Nacional, 1988-2006”. *32º Encontro Anual da ANPOCS*. Caxambú, 2008, p. 14).

⁸⁴⁹ “Não é estranho, portanto, que as comissões parlamentares tenham surgido no regime liberal como órgão interno de trabalho parlamentar, incumbidas de realizar a etapa inicial do procedimento legislativo, uma vez que, como mostra Rubio Llorente, pretendia-se fazer com que os parlamentares se especializassem em matérias determinadas e ‘criar áreas nas quais fosse possível a negociação dentro do parlamento, mas sem publicidade’.” (ALONSO DE ANTÔNIO, Angel Luis. *op. cit.*, p. 136).

⁸⁵⁰ Como ensina Ferreira Filho, “o problema do conhecimento especializado necessário ao parlamentar para habilitá-lo a enfrentar com segurança as questões que o Estado-Providência suscita, de certo modo já devia ser atendido pelo sistema de

propostas aumenta a cada dia e os eleitos para deliberar sobre elas, via de regra, não são especialistas em boa parte dos temas, a divisão das discussões em pequenos grupos, que podem se valer de uma assistência técnica institucional, tem gerado bons frutos para uma melhor elaboração do texto legislativo. Por esse motivo, ao longo da história, o número de comissões permanentes e temporárias tem sido crescente nos mais diversos Parlamentos brasileiros.

Geralmente, é no âmbito das comissões que se apresentam e se estudam todos os dados, as circunstâncias e a conveniência de um projeto de lei, possibilitando ampla discussão e mais liberdade para expressão das opiniões e para a formação do consenso de forma que, após a emissão de um parecer, este irá orientar o plenário do Parlamento na apreciação da matéria. São duas as formas de apreciação: a conclusiva, quando os projetos são apreciados somente pelas comissões, que têm o poder de aprová-los ou rejeitá-los, sem ouvir o plenário;⁸⁵¹ e a realizada pelo plenário propriamente dita, quando este é quem dá a palavra final sobre o projeto, após a análise das comissões.⁸⁵²

Especificamente quanto ao poder de apreciação de modo conclusivo, a comissão atua com competência legislativa plena, isto é, faculta-se a ela apreciar alguns projetos de lei com poder decisivo, em substituição ao plenário. Trata-se de uma verdadeira delegação *interna corporis*, prevista pelos regimentos das casas legislativas – com alguma margem de discricionariedade –, com o claro objetivo de agilizar a produção da lei, em face das urgências das demandas atuais.⁸⁵³ Embora o sistema de comissões deliberantes não esteja imune a críticas,⁸⁵⁴ ele tem sido usado largamente no processo legislativo brasileiro.

comissões permanentes, voltadas para setores determinados da ação estatal. Por esse sistema, cada parlamentar se especializaria numa determinada matéria, ou nalgumas, conforme a comissão, ou comissões que pertencesse, e dessas comissões sairiam os pareceres técnicos em que os *leigos*, os demais parlamentares, apoiariam seus votos. [...] Entretanto, a multiplicação de comissões permanentes, inspirada, é certo, numa louvável divisão do trabalho, levando o mesmo parlamentar a pertencer a muitas comissões ao mesmo tempo, veio prejudicar essa especialização técnica”. (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 4ª ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 133-134).

⁸⁵¹ O poder conclusivo das comissões parlamentares está previsto no art. 58, §2º, inciso I, da CRFB/88, o qual dispõe que compete às comissões “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”.

⁸⁵² De forma geral, os projetos que afetam direitos constitucionais mais delicados, como o direito à vida e à liberdade, entre outros, deverão passar pelo crivo do plenário.

⁸⁵³ Ressalve-se que não há um consenso doutrinário no tocante à natureza jurídica da competência legislativa plena das comissões parlamentares: José Afonso da Silva considera que se cuida “mais de uma função de substituição do que uma função delegada”; Raul Machado Horta, por seu turno, assevera tratar-se de “um procedimento abreviado e descentralizado de legislação” e Manoel Gonçalves Ferreira Filho afirma cuidar-se de “uma delegação *interna corporis*, pois o poder de legislar pertencente à câmara passa a uma de suas frações.”

⁸⁵⁴ “[A] forma como as comissões são estruturadas propicia a elas um domínio muito amplo sobre as questões que lhes são submetidas, pelo fato de seus trabalhos se fazerem num âmbito demasiadamente restrito, quase sem debates, sem possibilidade de serem devidamente divulgados e sem que o governo possa exercer influência sobre a matéria que lhe interessa. Por outro lado, o inverso também pode ocorrer, ou seja, o domínio do Executivo sobre os membros das comissões, sem que o público possa exercer vigilância eficaz no desenvolvimento do processo legislativo. Há vários inconvenientes na ampliação dos poderes das comissões, do modo como são organizadas, sobretudo pelo número pequeno de seus componentes, os quais, muitas vezes, dão, aos projetos de lei sob o seu exame, tratamento ditado exclusivamente por interesses pessoais ou de grupos, com prejuízo para o bem coletivo”. (SILVA, José Afonso. *op. cit.*, p. 104).

No caso da matéria tributária, não há nenhuma imposição de que seja necessariamente analisada pelo plenário da respectiva casa legislativa. Aliás, não é incomum que propostas que veiculem benefícios fiscais sejam submetidas à deliberação conclusiva das comissões, somente se sujeitando à apreciação do plenário em caso de recurso de um décimo dos membros da casa. No entanto, justamente em razão da complexidade e relevância dos temas relacionados à tributação, o ideal é que as proposições sejam discutidas e votadas em plenário, depois de receber os pareceres das comissões a que foram encaminhados. Apesar de a deliberação conclusiva ser importante por ensejar um debate tendencialmente técnico e eficiente, entende-se que ela deve se dar em casos excepcionais, em razão do maior grau de legitimidade democrática de uma decisão legislativa emanada pelo pleno do Poder Legislativo.

No âmbito do PLT, o local precípuo para o debate se dá nas comissões de finanças (geralmente voltadas à “fiscalização financeira e orçamentária”).⁸⁵⁵ Com razão Tipke quando afirmou que é nessas comissões em há uma aproximação do “discurso razoável no sentido habermasiano, a despeito de nenhum deputado ter nos seus olhos o véu da ignorância de Raws”.⁸⁵⁶ O foco de análise de tais comissões é o aspecto financeiro e a principal preocupação está em evitar propostas criadoras de renúncias fiscais. Como se observou em momento oportuno, ainda há muito o que se evoluir em relação ao tema e a análise das propostas iniciadas pelo Poder Executivo é bem mais flexível do que as de autoria parlamentar. De qualquer forma, as comissões de fiscalização filtram boa parte dos PLTs iniciados por parlamentares de viés oportunista e irresponsável.

Considerando o elevado número de matérias e objetivando obstar a estratégia parlamentar de instituição de leis meramente autorizativas, a CFT da Câmara dos Deputados sumulou que “é incompatível e inadequada a proposição, inclusive em caráter autorizativo, que, conflitando com as normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – deixe de apresentar a estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro bem como a respectiva compensação.” (Súmula nº 1/2008).

As comissões voltadas à análise jurídica dos projetos de lei e ao controle prévio de constitucionalidade (CCJs) também analisam, com certa profundidade, os pressupostos formais para a tramitação dos PLTs. Recorde-se que há diversos requisitos constitucionais e legais que impedem a concessão de incentivos fiscais e não são raras as proposições rechaçadas pela

⁸⁵⁵ Na Câmara dos Deputados, os temas tributários são concentrados na Comissão de Finanças e Tributação (inciso X, do art. 32, do Regimento Interno da Câmara) e, no Senado Federal, na Comissão de Assuntos Econômicos (art. 99 do Regimento Interno do Senado).

⁸⁵⁶ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 77.

carência de tais elementos. Os PLTs benéficos do ICMS, por exemplo, geralmente são trancados pela carência do prévio convênio autorizativo do Confaz.

Note-se, por fim, que a mesma tendência que levou o Direito Tributário adquirir uma “autonomia científica” em relação ao Direito Financeiro, tem fundamentado algumas alterações de competências de comissões parlamentares existentes ou mesmo a criação de novas comissões, voltadas especificamente para a realização de debates sobre temas tributários, mas relacionando-os com a proteção do contribuinte ou mesmo no interesse do desenvolvimento econômico. É o que ocorreu na ALMG com a ampliação da competência da Comissão de Defesa do Consumidor, a partir de 2002,⁸⁵⁷ o que ensejou a alteração do próprio nome da comissão em 2015, para contemplar a defesa “do Contribuinte”.⁸⁵⁸ Além disso, também em 2015, foi criada mais uma comissão permanente naquela casa legislativa: a Comissão de Desenvolvimento Econômico, com o intuito de se debruçar sobre temas como a repercussão econômica das proposições; as políticas de incentivo ao desenvolvimento econômico; as políticas industrial, comercial, de serviços e de turismo; a microempresa, a empresa de pequeno porte e o empreendedor individual; etc., questões altamente impactadas pelas proposições tributárias.⁸⁵⁹

11.1.1. As comissões temporárias e o estudo da matéria tributária

Diversamente das comissões permanentes, que subsistem na legislatura, as comissões temporárias são “as que se extinguem com o término da legislatura ou antes dele, se atingido o fim para que foram criadas ou findo o prazo estipulado para seu funcionamento” (art. 96, II, o RI⁸⁶⁰ da ALMG), podendo ser das seguintes modalidades: especiais, de inquérito, de representação ou extraordinárias. A partir da Resolução nº 5.511, de 2015, que alterou o Regimento Interno da ALMG, as comissões extraordinárias, que eram constituídas pela Mesa da Assembleia sem respaldo legal, passaram a ter disciplina normativa específica, podendo ser

⁸⁵⁷ O art. 102, IV, do Regimento Interno da ALMG, que versa sobre as matérias de competência da referida comissão foi alterado pelo art. 4º da Resolução nº 5.204, de 3/7/2002, que incluiu as seguintes: f) as relações entre o fisco e o contribuinte, com vistas à promoção de um relacionamento fundado em cooperação, respeito mútuo e parceria; g) a orientação e a educação do contribuinte; h) a fiscalização do cumprimento, pelo poder público estadual, das normas constitucionais de defesa dos direitos do contribuinte.

⁸⁵⁸ O art. 35 da Resolução da ALMG nº 5.511, de 1º/12/2015, a renomeou como Comissão de Defesa do Consumidor e do Contribuinte.

⁸⁵⁹ Cf. art. 102, XIII, do Regimento Interno da ALMG.

⁸⁶⁰ As regras básicas sobre a atuação das comissões legislativas estão elencadas no art. 58 da CRFB/88, que atribui ao Congresso Nacional e a suas casas o dever de manter comissões permanentes e temporárias, cujas competências deverão constar do regimento ou do ato de que resultar sua criação. Disposição análoga consta no art. 60 da CEMG/89. Estabelecidos os parâmetros constitucionais sobre as comissões parlamentares, cabe ao regimento interno a fixação das normas específicas.

criadas para a defesa de direitos coletivos, realizar estudo sobre matéria determinada ou tratar de assunto concernente à atribuição de mais de uma comissão temática.⁸⁶¹

No ano de 2017, *v.g.*, foi constituída a “Comissão Extraordinária de Acerto de Contas entre Minas Gerais e a União”, por meio de decisão da Mesa da ALMG. O objetivo da comissão extraordinária foi analisar os prejuízos causados ao Estado pela Lei Kandir, que determinou a desoneração do ICMS sobre as exportações, e a subsequente dívida da União em decorrência da não compensação do referido prejuízo, conforme determinado pela Emenda à Constituição da República nº 42, de 2003. Nas reuniões, contribuíram tecnicamente para os trabalhos da comissão, autoridades como Onofre Batista Júnior, então advogado-geral do Estado de Minas Gerais, Licurgo Mourão Oliveira, conselheiro do Tribunal de Contas do Estado, além de outros membros da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária, presidida por Misabel Derzi (que será detalhada adiante). Foram realizadas diversas audiências públicas, inclusive no interior, contando com a presença de prefeitos e vereadores da região metropolitana do Vale do Aço, além de representantes do Estado e da sociedade civil.

Percebeu-se, claramente, como as audiências públicas realizadas pelas comissões parlamentares podem se constituir como uma das principais formas de viabilizar a participação popular e, por conseguinte, facilitar o controle da administração pública, contribuindo na persecução de decisões políticas legítimas e transparentes, por meio da troca de informações entre administrados e Poder Público. Foi através desse instrumento que, a partir de ampla divulgação na mídia convocando o público para manifestação, logrou-se sensibilizar importantes setores da sociedade civil para a importância do tema em discussão, que toca a base da federação brasileira.

Toda a população foi convidada a receber e fornecer informações, com a possibilidade de expressar livremente sua opinião, mesmo discutindo um tema que não é simples de ser apreendido. A comissão extraordinária debateu, por exemplo, a importância dos movimentos sociais nas discussões sobre o acerto de contas entre o Estado e a União e o impacto da perda da receita tributária ocasionada pela desoneração do ICMS promovida pela Lei Kandir. A participação desses atores – por vezes ignorados nos debates tributários – foi de suma importância para a legitimação das decisões tomadas pelos parlamentares, além de ensejar a manifestação direta da comunidade quanto aos impactos da política centralizadora engendrada

⁸⁶¹ Nos termos do art. 115-A, do Regimento Interno, tais comissões podem ser constituídas mediante requerimento, aprovado pelo Plenário, ou de ofício, pela Mesa da Assembleia, para: I – tratar de assunto relacionado com a defesa de direitos coletivos; II – proceder a estudo sobre matéria determinada; e III – tratar de tema relacionado à competência de mais de uma comissão permanente.

pela tecnoburocracia da União desde os anos 90, em prejuízo dos demais entes federados e, em última análise, da prestação de serviços públicos fundamentais.

As comissões temporárias podem contribuir, ainda, para consolidação de proposições com o tema tributário, sobretudo nos debates sobre reformas mais profundas. Com esse objetivo, *v.g.*, mediante o Ato Conjunto dos presidentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados nº 1, de 2020, foi criada a “Comissão Mista Temporária destinada a consolidar o texto da Reforma Constitucional Tributária”. A comissão foi composta por vinte e cinco deputados e vinte e cinco senadores e conta com apoio técnico da Consultoria Legislativa e da Instituição Fiscal Independente (art. 5º). O avanço e a produtividade dos trabalhos desse tipo de comissão estão diretamente ligados ao interesse do Poder Executivo em fornecer informações e propor soluções para o infindável debate quanto às alterações do sistema tributário brasileiro.

11.1.2. O recrutamento para as comissões e a expertise com a matéria tributária

Demonstrado o importante papel das comissões para o funcionamento do Poder Legislativo, em especial diante de um Executivo forte, resta examinar a composição de cada qual e se a descentralização legislativa tem proporcionado maior participação dos parlamentares no processo decisório. O ideal seria que todas as comissões fossem constituídas por parlamentares que tivessem especialização, ou, no mínimo, alguma intimidade com as matérias a serem examinadas. Infelizmente, o que se vê, na maioria das vezes, é que o critério de indicação está mais ligado à conveniência de atender os partidos ou blocos parlamentares do que a *expertise* ou a vivência do indicado com os temas a serem enfrentados. Na realidade, por diversas causas, são poucos os parlamentares que têm trajetórias acadêmicas ou profissionais consistentes, de modo a se tornarem especialistas em alguma área específica.

Pesquisas da Ciência Política já investigaram se o fortalecimento do sistema de comissões teria capacidade de incentivar a aquisição de especialização em determinados temas bem como de fomentar uma participação mais efetiva dos parlamentares nas decisões legislativas.⁸⁶² Sob o paradigma neo-institucional – atualmente hegemônico na Ciência

⁸⁶² Desde o trabalho clássico de Mayhew (MAYHEW, David. *Congress: The Electoral Connection*. New Haven, Yale University Press, 1974), vários estudos que trabalham com a noção de que o princípio de estruturação do processo legislativo se daria com base em um *trade-off* entre o peso relativo dos partidos políticos e o do sistema de comissões. Assim, um forte sistema de comissões ampliaria as oportunidades de participação autônoma dos legisladores na produção de políticas públicas, enquanto a existência de um sistema partidário forte significaria que o processo decisório é controlado por um número reduzido de atores, os líderes partidários, que atuam em plenário, extraindo de sua base adesão incondicional. (SANTOS, Rafael Freitas; MEDEIROS, Danilo Buscato; MEDEIROS, Samuel Moura. “Padrões de Atuação das Comissões do Congresso Nacional, 1988-2006”. *32º Encontro Anual da ANPOCS*. Caxambú, 2008, p. 10).

Política⁸⁶³ – o papel das comissões parlamentares foi analisado sob três vertentes: a distributivista, a informacional e a partidária.⁸⁶⁴

A visão distributivista parte do princípio de que o que importa para o parlamentar é maximizar sua chance de reeleição e que, sendo assim, ele buscará pertencer à comissão que a incrementa. Por sua vez, a teoria informacional enfatiza a assimetria de informações entre comissões e plenário. Quando o pêndulo da assimetria de informações entre plenário e comissões favorece estas últimas, há um destaque do seu papel no processo legislativo. Sendo assim, permanência em determinada comissão geraria parlamentares especializados, reforçando o poder das comissões em relação ao plenário e constringendo os partidos através da regra de *seniority*, uma vez que a violação desta poderia acarretar incerteza ao plenário em relação aos possíveis resultados de determinada legislação. Desta forma, as comissões não apenas adquiririam grande autonomia como também se transformariam nos protagonistas do processo legislativo. Assim, a pujança da regra de *seniority* e da permanência em uma mesma comissão são elementos que reforçariam a especialização e a economia no trabalho legislativo. Por fim, a versão partidária ressalta o papel do partido como um instrumento coordenativo, de forma que a autoridade central exercida por meio das prerrogativas regimentais possibilita aos líderes o controle das indicações para as comissões e da agenda do processo legislativo em prol da geração de incentivos coletivos.⁸⁶⁵

No caso brasileiro, percebe-se claramente a coexistência das três linhas. Há pesquisas demonstrando a existência de uma relação positiva entre *expertise* e a chance de ingresso nas comissões,⁸⁶⁶ o que fortaleceria a presença da perspectiva informacional. Alguns autores

⁸⁶³ “As atenções voltaram-se mais explicitamente para as variáveis institucionais no final da década de 1970, em decorrência do aumento das críticas à ênfase behaviorista que predominava no campo dos estudos de política americana e de política comparada durante as décadas de 1950 e 1960, a qual – embora tenha dado atenção a aspectos da vida política que antes eram negligenciados – geralmente acabava por obscurecer a importância das estruturas socioeconômicas e políticas que moldam o comportamento de forma distinta em diferentes contextos nacionais”. (STEINMO, Sven; THELEN, Kathleen; LONG-STRETH, Frank. *Structuring politics: historical institutionalism in comparative analysis*. Cambridge, Cambridge University Press, 1997, p. 1).

⁸⁶⁴ “Quando o foco é o estudo do processo legislativo, sob uma perspectiva neoinstitucionalista, é possível destacar duas tendências analíticas dominantes. A primeira põe em evidência os condicionamentos internos que a arena parlamentar proporciona aos políticos nas diversas fases do processo legislativo. Nessa linha, vários autores têm investigado o poder de agenda e a influência que as comissões permanentes têm sobre o resultado final. A segunda abordagem tem o foco analítico mais voltado para o estudo do estilo decisório dos atores políticos. A ideia central dessa orientação é a de que as comissões podem se tornar instrumentos organizacionais que viabilizam o objetivo primário dos políticos: a reeleição. Nesse sentido, quando as comissões permitem a troca de influência entre os políticos sobre os direitos acerca das matérias de suas competências [...], é que se efetiva um dos modelos, distributivo ou informacional. O primeiro trabalha com a perspectiva de que as comissões são arenas de maximização eleitoral, ou núcleos cooperativos para as trocas legislativas (*logrolling*). Já a abordagem informacional admite que as comissões sejam agentes facilitadores dos ‘ganhos de especialização’, fundamentais para a coleta e a distribuição de informações aos congressistas, e para aproximar as políticas de seus resultados desejáveis, possibilitando, assim, a reeleição”. (RICCI, Paolo; LEMOS, Leany Barreiro. Produção legislativa e preferências eleitorais na Comissão de Agricultura e Política Rural da Câmara dos Deputados. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*. São Paulo, v. 19, n. 55, 2004, p. 108-109).

⁸⁶⁵ MULLER, Gustavo; MEIRELES, Fernando. “O que importa no recrutamento para as comissões permanentes? Partidos, Informação e Paroquialismo na Câmara dos Deputados (1994-2010)”. *IX Encontro da ABCP*, Brasília, 2014, p. 5.

⁸⁶⁶ Em interessante pesquisa, Marta Mendes da Rocha demonstra que, “no que se refere ao quesito ‘presença de especialistas e sua alocação para as comissões correspondentes’, os dados apresentados mostram que a ALMG parece operar mais dentro de

perceberam alguma lógica informacional no trabalho das comissões,⁸⁶⁷ existindo relação entre a formação e a experiência prévia dos parlamentares nas áreas temáticas das comissões. Por outro lado, há estudos que assinalaram dificuldades de aplicação do modelo informacional, ao menos na compreensão do processo legislativo brasileiro de nível federal, considerando a centralização do processo decisório em torno do Poder Executivo e das lideranças partidárias, o frequente uso do pedido de urgência nas proposições iniciadas pelo Executivo, a alta rotatividade dos membros das comissões e a fragilidade institucional das comissões parlamentares, cujas prerrogativas decisórias possuem impacto limitado sobre o resultado final.⁸⁶⁸

Finalmente, não se pode olvidar da influência econômica em todas essas relações e instituições. Como exposto à exaustão, ao menos no que toca ao PLT, é muito forte a pressão de setores econômicos sobre os parlamentares. Pesquisas já demonstraram 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 e 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. Percebe-se que a influência econômica é uma variável mais relevante para explicar a escolha da relatoria e da alocação para as comissões do que a seleção de especialistas no assunto entre os parlamentares, como sugere a tese informacional.⁸⁶⁹

Evidentemente, o resultado da seleção dos parlamentares para as comissões que irão analisar os temas tributários tem forte impacto no PLT. Quanto menor a *expertise* dos deputados, dada a influência de pressões corporativas e econômicas para tal recrutamento, tanto maior será a força do Poder Executivo para produzir a lei tributária de acordo com o seu interesse ou, da mesma forma, mais força terão os grupos de interessados para manter os seus privilégios.

uma lógica informacional do que a ALBA. [...] [O]s dados mostram que a formação e a experiência prévia dos parlamentares nas áreas temáticas das comissões parecem contar mais para a sua alocação como titular na ALMG do que na ALBA. Mais importante, porém, é a informação a respeito da rotatividade de membros nas comissões, muito menor na ALMG do que na ALBA. É de se esperar, portanto, que na ALMG, em comparação com a ALBA, os membros das comissões tenham maiores incentivos para se especializarem e terminem seu mandato nas comissões com maiores conhecimentos em sua área. [...] [O]s dados parecem encorajar a hipótese de que os líderes partidários se orientam, entre outros critérios, pela necessidade de reduzir os custos informacionais do processo legislativo buscando alocar para as comissões parlamentares deputados que, pelas peculiaridades de sua trajetória, sofreram algum grau de exposição aos problemas e temas peculiares às diferentes comissões.” (ROCHA, Marta Mendes. “Comissões parlamentares nos legislativos estaduais brasileiros: estudo das Assembleias Legislativas da Bahia e de Minas Gerais”. *Cadernos da Escola do Legislativo*. v. 13, n. 21, jan/jun 2012, p. 169).

⁸⁶⁷ RICCI, Paolo; LEMOS, Leany Barreiro. *op. cit.*, *passim*.

⁸⁶⁸ FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. *Executivo e Legislativo na nova ordem constitucional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1999.

⁸⁶⁹ SANTOS, Bruno Carazza dos. *Interesses econômicos, representação política e produção legislativa no Brasil sob a ótica do financiamento de campanhas eleitorais*. Tese (Doutorado em Direito). Orientadora: Amanda Flávio de Oliveira. Faculdade de Direito da UFMG, 2016.

11.2. O assessoramento técnico do Legislativo: a contratecnoburocracia parlamentar

Por mais especializadas que sejam as comissões parlamentares e mesmo que os seus componentes sejam vocacionados à discussão dos temas de cada qual, ainda assim, é possível que os parlamentares, não tenham afinidade ou mesmo condições técnicas de aprofundarem sobre alguma matéria que esteja tramitando. Por isso, um relevante avanço institucional foi a instalação de uma verdadeira contratecnoburocracia no Parlamento. Em temas complexos, como ocorre no PLT, se necessita, no *iter* legislativo, de uma fase propriamente técnica de estudo imparcial da proposição e das emendas apresentadas.⁸⁷⁰ A partir do suporte técnico dos parlamentares, as consultorias institucionais têm a tarefa de promover a equalização das informações.⁸⁷¹

Órgãos como a Consultoria nos Parlamentos – embora incipientes no Brasil,⁸⁷² existem em diversos países, tanto do sistema *common law* quanto do *civil law*. O modelo de participação nas atividades parlamentares tem raízes em práticas do século XII e são similares ao modelo de divisão de trabalho técnico desenhado nos parlamentos britânico e francês. Os serviços técnicos incluíam, no início, exclusivamente juristas e, mais à frente, outros profissionais de áreas como economia, ciência política, meio ambiente, saúde, educação, contabilidade, linguística, história, etc., passaram a exercer a função.⁸⁷³

⁸⁷⁰ O titular de Direito Constitucional da Universidade Complutense de Madri, Alonso de Antônio ressalta “a importância da missão dos advogados, nesse sentido, começando pela própria análise da constitucionalidade do texto inicial e das emendas e seguindo com o ajuste da tramitação ao ordenamento em seu conjunto. Este é, propriamente, o momento ‘técnico’ do *iter* legislativo, já que, quando os políticos intervêm, essa dimensão técnico-jurídica desaparece ou, pelo menos, deve conviver, em precária estabilidade, com a avaliação política que, no final, terminará por se impor.” (ALONSO DE ANTÔNIO, Angel Luis. *op. cit.*, p. 150-152).

⁸⁷¹ “Lidar com o déficit de informação, ou, paradoxalmente, com o seu excesso e toda a complexidade da temática apresenta-se hoje como principal desafio do Poder Legislativo, em face da histórica e persistente ‘assimetria informacional’ em relação aos demais poderes [...]. No contexto de predominante disparidade desfavorável ao Legislativo nas diversas interfaces, assume maior relevância a atuação de setores técnicos da Casa Legislativa, que se colocam como fato de equalização ou, pelo menos, de mitigação das dificuldades. [...] Outros canais de interlocução técnica entre os poderes, se usados sistematicamente, podem nivelar as informações e o conhecimento. Neste diapasão, anota-se que, mais modernamente, os instrumentos de transparência pública inovam no campo informacional, estruturando uma nova lógica de acesso ao conhecimento e à informação por meio de portais, teleconferências e outros mecanismos institucionais”. (PIRES, Maria Coeli Simões. “A Secretaria do Parlamento: profissionalização X politização”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016, p. 219-221).

⁸⁷² Há modelos de carreira no Senado e na Câmara dos Deputados. No âmbito estadual, há profissionalização nas Assembleias Legislativas dos Estados de Minas Gerais, do Rio Grande do Sul, do Ceará e do Paraná (com ou sem carreira).

⁸⁷³ Como expõem Menezes e Gelape: “Esses traços comuns que assinalam as peculiaridades do ambiente legislativo no qual convivem o político e o técnico podem ser identificados em dois parlamentos de referência: Parlamento Britânico e Assembleia Nacional da França. Nos Estados Unidos, desde os primórdios da República nos governos de Thomas Jefferson, Andrew Jackson e Abraham Lincoln, foi firmada a tradição de independência da função de aconselhamento dos consultores do congresso, bem como a singularidade e a complexidade da sua atuação entre a política e o exercício do serviço público. Diante dessa estreita conexão entre o corpo técnico e político assinalada pela tradição parlamentar, acentuada pelo apelo de boa governança que domina a gestão pública das democracias consolidadas e pela complexidade do circuito de informações que cercam os processos decisórios nos legislativos, a discussão sobre o papel das consultorias legislativas e o seu estatuto reverbera não somente na qualidade do assessoramento, mas na envergadura da gestão dos corpos legislativos.” (SOARES, Fabiana de Menezes; GELAPE, Lucas de Oliveira. “Consultoria Legislativa da ALMG: o *Amicus curiae* do processo legislativo?”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016, p. 384-385).

De fato, são tantos os assuntos que se demanda do Estado na modernidade líquida que é plenamente possível que determinado projeto não se situe na área de formação de nenhum legislador. Nessa direção, a carência de informações necessárias para a tomada de decisão acaba por expor os parlamentares aos grupos de pressão, cuja atuação nunca é desinteressada e exclusivamente técnica. É dizer, os grupos de interesse colocam à disposição do legislador dados que lhes interessam, omitindo ou desfigurando os que os contrariam. Em razão disso, v.g., nos EUA, onde a atuação dos grupos de pressão é intensa, foi organizada uma assessoria de alto nível para amparar os parlamentares, que disponibiliza informação abundante e honesta.⁸⁷⁴ Tais órgãos trazem inúmeras vantagens aos parlamentares, cumprindo um papel fundamental na conexão entre o técnico e o político no ambiente do processo legislativo.

No Brasil, as assessorias parlamentares são órgãos especializados dos Legislativos formados por servidores aprovados em concursos públicos⁸⁷⁵ e com profundos conhecimentos técnicos nas áreas de demanda. No Congresso Nacional, existem as Consultorias Legislativas em cada casa, compostas por consultores que atuarão exclusivamente na área de seleção e prestarão assessoramento aos parlamentares e a todos os órgãos da respectiva casa, como a Mesa e as Comissões, produzindo minutas de proposições, estudos técnicos, minutas de pareceres para os parlamentares, etc.⁸⁷⁶

Pesquisas empíricas, realizadas a partir de entrevistas com diversos servidores da Câmara dos Deputados, demonstraram existir um consenso quanto à superioridade técnica do Executivo e do papel fundamental que a assessoria, sobretudo a Consultoria Legislativa, tem

⁸⁷⁴ “A iniciativa vingou, todavia, antes no plano estadual do que no federal. De fato, já em 1901, o Estado do Wisconsin organizou um *Legislative Reference Department*, ao pé da Biblioteca estadual, destinado a arquivar todos os dados que pudessem interessar aos membros da legislatura estadual. Somente em 1916 é que essa iniciativa foi imitada pelo Congresso, organizando-se junto à célebre Biblioteca do Congresso também um *Legislative Reference Service*. [...] Ao fim da Segunda Guerra Mundial, entretanto, o Congresso americano decidiu empenhar-se numa séria reforma e assim constituiu uma comissão mista de deputados e senadores, destinada a reestudar a [...] *Lei de Reorganização Legislativa*, da qual adveio a criação de um *Serviço de Informação Legislativa* para todo o Congresso e de um *Serviço de Redação Legislativa (Legislative Drafting Service)* junto a cada uma de suas casas.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 4ª ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 134-135).

⁸⁷⁵ Santos, Mourão e Ribeiro apresentam argumentos favoráveis e contrários à adoção de consultorias institucionais e compostas por servidores efetivos. Como vantagem, argumentam que a permanência de quadros técnicos faz um contraponto à renovação dos cargos políticos, exercendo um papel de “memória”. Lado outro, o assessoramento técnico seria insuficiente para o atendimento integral das necessidades do Parlamento, de caráter político. (SANTOS, Flávia Pessoa; et. alii. *op. cit.*, p. 135).

⁸⁷⁶ “[A] chamada Conle, é fruto da Resolução 48 de 1993, por sua vez, consagrada no regimento interno desta Casa legislativa. Trata-se de poderosa máquina de análise e recomendação de políticas públicas. Atualmente dividida em 22 áreas de trabalho, é composta por um quadro técnico de mais de 250 cargos [...], com grande parte dos servidores detentores de título de pós-graduação. O modelo seguido para a organização da assessoria especializada foi o centralizado, isto é, os funcionários especialistas, não obstante se subdividirem em diversas áreas, encontram-se todos alocados neste único órgão, responsável diretamente perante a Secretaria-Geral da Mesa. A Consultoria Legislativa da Câmara é relativamente recente, sobretudo se comparada ao órgão análogo no Senado Federal, criado em 1955. [...] Embora já existisse o cargo de assessor legislativo, com vagas a serem preenchidas por meio de concurso público, somente em 1971 foi criada a Seção de Assessoria Parlamentar e a Assessoria Técnica Especializada, subordinada ao Departamento de Comissões, com provimento de cargos sob a responsabilidade da Mesa Diretora.” (SANTOS, Fabiano; CANELLO, Júlio. “Comissões Permanentes, Estrutura de Assessoramento e o Problema Informacional na Câmara dos Deputados do Brasil”. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro: v. 59, n. 4, p. 1127-1168, out. 2016. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52582016000401127&lng=en&nrm=iso. Acesso em 11 jan. 2020).

de reduzir a distância e produzir algum equilíbrio informacional entre os Poderes. Ficou evidenciado que a estrutura montada no âmbito deste órgão central do Poder Legislativo, com grande parte de seus quadros possuidores de diplomas de pós-graduação, confere à Câmara dos Deputados algum grau de *expertise* para a geração endógena de informação. Tal órgão, diferente da assessoria própria dos mandatos parlamentares, figura como *locus* privilegiado para avaliar os aspectos informacionais do processo legislativo, não apenas pela qualificação de seu quadro técnico e independência funcional, mas justamente pelo seu potencial em termos de posição estratégica para servir aos decisores, cujas preferências podem se distanciar do Executivo, como fonte de informação crível sobre aspectos verificáveis das propostas legislativas.⁸⁷⁷

Na linha do que argumentou Zapatero Gómez relativamente aos redatores legislativos alocados no Executivo (*draftsman*), os consultores consubstanciam-se no leal funcionário ao estilo weberiano, especialista em “como” fazer, ao passo que os políticos é que decidirão “o que” fazer.⁸⁷⁸ Uma vez alocados nos Parlamentos, local onde proliferam os mais variados matizes políticos, os consultores legislativos devem ser ainda mais cautelosos no sentido de sua neutralidade e devem ser preparados tecnicamente para auxiliar a política e os partidos. Por esse motivo, com a finalidade de incrementar a qualidade do profissional – responsável pela continuidade do Parlamento, por conservar a memória dos usos e práticas – e, conseqüentemente melhorar a racionalidade dos trabalhos legislativos, alguns pesquisadores propõem a criação de um código deontológico desses cargos, estabelecendo deveres éticos e limites profissionais.⁸⁷⁹ Com efeito, a relação entre o político e o técnico há ser muito bem delimitada quanto aos respectivos campos de atuação e o domínio sobre determinados conhecimentos jamais pode servir de pretexto para que o consultor exorbite de seu campo de atuação.

11.2.1 O consultor como amicus curiae no processo legislativo

A qualificação jurídica dos consultores técnicos do Parlamento como *amicus curiae* tem enorme pertinência, na medida em que são sujeitos legitimados a contribuir para um contraditório institucionalizado no processo legislativo, facilitando que os sujeitos processuais (parlamentares) tenham informações técnicas mais profundas para influenciar no conteúdo do provimento legislativo.

⁸⁷⁷ SANTOS, Fabiano; CANELLO, Júlio. *op. cit.*, p. 1.143.

⁸⁷⁸ ZAPATERO GÓMEZ, Virgílio. *El arte de legislar*. Cizur Menor: Aranzadi, 2009, *passim*.

⁸⁷⁹ NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 525-529.

O *amicus curiae* é uma figura relativamente nova no direito brasileiro e, no Direito Processual Civil, é reconhecido como um sujeito legitimado a exercer o contraditório institucionalizado.⁸⁸⁰ Cuida-se de um terceiro interveniente, é dizer, não pode ser considerado parte, uma vez que ele não requer a tutela jurisdicional a seu favor e nada é pedido em face dele, cuja função é auxiliar o órgão jurisdicional no aprimoramento de suas decisões, daí não possuir interesse no assunto em debate. De fato, o interesse que legitima a intervenção do *amicus curiae* não é um interesse individual, mas um “interesse institucional”,⁸⁸¹ que transcende as partes e que é socialmente relevante, motivo pelo qual sua intervenção concede maior legitimidade às decisões judiciais. Em tese, o *amicus curiae* não se preocupa com o interesse ou direito – subjetivo – das partes, mas sim com o interesse socialmente relevante da questão de direito – objetivo – debatida.

A manifestação do “amigo da Corte” é identificada como instrumento de participação democrática nos processos em que a matéria debatida tem um caráter transcendente ao litígio entre as partes. Tendo em vista que as decisões judiciais são capazes de influir objetivamente em outros processos com idêntica questão, e, por consequência, na vida social, tornou-se necessário que alguns setores da sociedade tivessem a possibilidade de influenciar e participar do resultado dessas decisões. Tal participação democrática, evidentemente, facilita a atuação da sociedade civil no controle das decisões judiciais, além de viabilizar o fornecimento de informações e de subsídios que possam ser úteis ao julgamento da causa, municiando o juiz com elementos para a melhor aplicação do direito ao contexto fático, legitimando socialmente as decisões proferidas, pois viabiliza uma interpretação pluralista e democrática, ao admitir que porta-vozes da sociedade e do próprio Estado pluralizem o debate no âmbito judicial. Por isso, o *amicus curiae* passa a ser um agente concretizador do princípio do contraditório, na medida em que sua participação pluraliza e democratiza o debate, contribuindo com o Poder Judiciário na busca da melhor decisão possível para determinada questão fático-jurídica.⁸⁸²

⁸⁸⁰ Nos processos objetivos de controle de constitucionalidade, há previsão de participação de *amicus curiae* como forma de conceder maior legitimidade democrática às decisões (cf. § 2º do art. 7º da Lei 9.868/1999 e §§1º e 2º do art. 6º da Lei 9.882/1999). O art. 1.035 do CPC, que versa sobre a repercussão geral do RE, em seu § 4º, prevê a possibilidade de o relator admitir a manifestação de terceiros. No procedimento para da súmula vinculante, que foi regulamentado pela Lei 11.417/2006, é previsto, em seu § 2º do art. 3º, que poderá o relator admitir “a manifestação de terceiros na questão”. Além disso, os arts. 948 a 950 do CPC, que tratam do incidente de arguição de inconstitucionalidade, há previsão, no § 3º do art. 950, para o relator, considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, admitir a manifestação de outros órgãos ou entidades. No caso do IRDR, o art. 983 prevê que o relator poderá ouvir “interessados, inclusive pessoas, órgãos e entidades com interesse na controvérsia”, que podem, no prazo de quinze dias, “requerer a juntada de documentos, bem como as diligências necessárias para a elucidação da questão de direito controvertida”. Finalmente, no caso dos julgamentos dos recursos repetitivos, é previsto no inciso I do art. 1.038 do CPC que o relator poderá solicitar ou admitir a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia considerando a relevância da matéria objeto do processo.

⁸⁸¹ SCARPINELLA BUENO, Cassio. *Amicus curiae no processo civil brasileiro: um terceiro enigmático*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 506-507.

⁸⁸² No julgamento da ADPF 187/DF, o Min. Rel. Celso de Mello, ao proferir seu voto, expôs, com base em julgados anteriores da Suprema Corte, a atuação do *amicus curiae* nos processos objetivos da seguinte forma: “Não se pode perder de perspectiva que a intervenção processual do *amicus curiae* tem por objetivo essencial pluralizar o debate constitucional, permitindo que o

No âmbito do processo legislativo, é possível a existência de uma figura análoga à do *amicus curiae* do processo civil? Fabiana Soares e Lucas Gelape estudaram profundamente o tema e sustentam que as consultorias legislativas e seus consultores desempenham um papel similar ao do *amicus curiae* em relação aos parlamentares que assessoram, uma vez que não figuram como parte interessada do processo legislativo e exercem uma função que qualifica o debate e disponibiliza informações ao processo público de formação das leis. Os autores consideram que a profissionalização do consultor legislativo é fundamental em ambientes de tensão entre o político e o técnico, e podem auxiliar na superação das assimetrias informacionais presentes geralmente decorrentes da pressão e dos grupos de interesse.⁸⁸³

Com efeito, ao se comparar o instituto do *amicus curiae* no âmbito do processo civil, constata-se que a participação desinteressada e técnica dos consultores no processo legislativo é muito próxima daquele instituto. Os inúmeros interesses que emergem na fase parlamentar e que devem ser filtrados pelo legislador, exigem uma técnica de informação articulada, para permitir a qualificação do debate e a análise dos vários caminhos a serem seguidos.

11.2.2. O quadro técnico especializado em matéria tributária no Parlamento

A produção jurídica do Direito Tributário não tolera a proeminência do Poder Executivo e a concentração do poder de decidir, sob pena de gerar normas que não se coadunam com um ramo metodologicamente voltado para especificação conceitual, para reforço da segurança jurídica. Acontece que a tecnoburocracia especializada em tributação instalada nos Governos é, historicamente, uma das mais fortes. Tradicionalmente, os quadros da fiscalização sempre atraíram profissionais de excelência, por serem cargos de remuneração atrativa e considerável estabilidade. Os auditores fiscais que trabalham proficuamente acabam se destacando e vão galgando postos estratégicos, até que chegam ao ápice da pirâmide da Administração Tributária, quando passam a atuar na política tributária, ou seja, na elaboração de proposições e nos estudos técnicos para o corpo político. Note que são profissionais de escol, que passaram em concursos concorridos e que se destacaram em um trabalho hercúleo de

Supremo Tribunal Federal venha a dispor de todos os elementos informativos possíveis e necessários à resolução da controvérsia, visando-se, ainda, com tal abertura procedimental, superar a grave questão pertinente à legitimidade democrática das decisões emanadas desta Corte, quando no desempenho de seu extraordinário poder de efetuar, em abstrato, o controle concentrado de constitucionalidade [...]”.

⁸⁸³ SOARES, Fabiana de Menezes; GELAPE, Lucas de Oliveira. “Consultoria Legislativa da ALMG: o *Amicus curiae* do processo legislativo?”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016, p. 381-413. Segundo os autores, “a consultoria não figura como interessada, ou parte no procedimento legal, mas possui papel fundante dentro a estrutura permanente (carreira com acesso via concurso público), que segue pelas legislaturas. Uma vez que seu vínculo se aperfeiçoa no quadro do direito público, eis que sua função acha-se inserta na rede de comandos de natureza constitucional que tutelam o trato com a coisa pública e definem as bases da República. Dadas as singularidades da sua participação no processo legislativo, sem que seja parte interessada, mas de forma funcional ao exercer múnus público que qualifica o debate e disponibiliza informações ao processo público de formação das leis, seu papel se enquadraria na figura do *amicus curiae*” (p. 384-385).

auditar e fiscalizar contribuintes em um país de conhecida complexidade legislativa. Com acesso a dados técnicos de maior precisão, esses atores passam a ser os principais agentes na condução dos rumos da tributação.

Todavia, o melhor sistema tributário não é aquele construído dentro dos castelos governamentais. Por mais eficiente em termos arrecadatórios que seja o sistema almejado pela tecnoburocracia, o tributo é uma decisão do povo e é ele quem deve decidir por seus representantes. O pluralismo e a diversidade deverão ser refletidos nas decisões transparentes e públicas do Parlamento, *locus* precípua para essa construção, sob pena de o tributo carecer de legitimidade e consentimento. Por isso, é fundamental fortalecer a burocracia interna do Legislativo, que passa a ser indispensável na seara do Direito Tributário. Como observou Aulis Aarnio, ao considerar que o Parlamento perdeu parte do seu poder para a administração, “*las decisiones de los expertos pueden ser controladas sólo por otros expertos*”.⁸⁸⁴

Como forma de minimizar o problema da assimetria informacional, as casas legislativas devem contar com as consultorias legislativas, entendendo-se esta como um órgão de assessoramento técnico-legislativo institucionalizado, voltado para subsidiar de informações o parlamentar, sendo fundamental que sejam compostas por profissionais habilitados e especialistas no Direito Tributário. A informação qualificada é uma forma de democratizar a decisão do Parlamento, na medida em que permite uma maior capacidade de argumentação e discussão, sobretudo pelas minorias parlamentares. Ainda que não necessariamente se produza uma decisão de melhor qualidade – apesar de potencialmente assim o ser – um Legislativo melhor informado é capaz de proporcionar condições políticas menos desiguais e é capaz de fiscalizar melhor os atos do Executivo. A tributação é matéria notoriamente complexa e deve ser traduzida para o corpo legislativo a fim de que ele não seja dominado pelas informações fornecidas pela tecnoburocracia governamental.

Os consultores parlamentares especialistas em Direito Tributário podem contribuir para um PLT mais democrático, por permitir uma interação institucional entre o Poder Executivo e o Legislativo e um fomento ao princípio do contraditório em sua tríplice dimensão, em especial a nova faceta do princípio, a saber: possibilitar aos sujeitos processuais influírem no conteúdo da decisão. As especificidades da atividade parlamentar e a abertura e pluralidade do processo legislativo, bem como a complexidade e a tecnicidade do tema tributário, impõem aos parlamentares a avaliação de inúmeras informações, daí a importância do auxílio desses profissionais.

⁸⁸⁴ AARNIO, Aulis. *Lo Racional como Razonable. Un tratado sobre la justificación jurídica*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 38.

No entanto, a especialização de consultores legislativos na área do Direito Tributário é escassa e recente. No âmbito do assessoramento do processo legislativo federal/nacional, há cargos específicos, tanto na Câmara dos Deputados quanto no Senado Federal. Na Câmara, a Consultoria Legislativa é composta por uma equipe multidisciplinar de consultores selecionados em concurso público de provas e títulos, sendo dividida em 22 áreas temáticas aptas a subsidiar tecnicamente todas as fases do processo legislativo e da atividade parlamentar legiferante.⁸⁸⁵ A área III é especializada no “Direito Tributário e Tributação” e possui 13 servidores em atuação,⁸⁸⁶ isto é, atendem as demandas tributárias dos 513 deputados federais. No Senado, também existe, entre 22 áreas temáticas, a especialidade de consultor em “Direito Tributário e Financeiro” (área VIII) da Consultoria Legislativa, órgão a quem compete a prestação de consultoria e assessoramento especializado à Mesa, às Comissões e aos senadores. São apenas 5 consultores com tal especialidade,⁸⁸⁷ para atendimento dos 81 senadores. Mencione-se que o órgão do Senado possui quase de 250 cargos, em diversas especialidades e, especificamente em relação à matéria jurídica, são aproximadamente 70 cargos.

Como se pode perceber, ainda são poucos os especialistas em tributação instalados nas casas legislativas em Brasília para assessoramento dos parlamentares na complexa matéria tributária. Em relação aos Parlamentos estaduais, são poucos aqueles que já contam com uma consultoria técnica, sendo raros ainda os cargos específicos de consultores especializados no tema tributário. Na vanguarda em termos de estruturação de pessoal,⁸⁸⁸ a ALMG, a partir de 2007,⁸⁸⁹ começou a contar com um cargo voltado à especialidade, a saber: Consultor em Direito Tributário (área II). Atualmente, apenas três técnicos concursados assessoram os 77

⁸⁸⁵ Compete à Consultoria Legislativa, nos termos do art. 2º da Resolução da Câmara dos Deputados nº 48, de 1993: “I – sugerir alternativas para a ação parlamentar e legiferante, pertinentes ao assessoramento requerido; II – elaborar minutas de proposições ou adequá-las à técnica legislativa; III – realizar estudos e atender a consultas sobre assuntos estritamente vinculados ao exercício do mandato legislativo, no âmbito do Congresso Nacional; IV – redigir minutas de pronunciamentos parlamentares destinadas à participação do Deputado em sessões e eventos especiais decorrentes do exercício do mandato, limitadas individualmente a um pedido por semana, excluídos desse cômputo os discursos de Grande Expediente; V – atender às necessidades de consultoria ou assessoramento às Comissões; VI – executar trabalhos técnicos que lhe forem solicitados pela Administração; VII – elaborar normas de âmbito interno e recomendações com vistas ao desempenho de suas atividades e ao aperfeiçoamento da técnica legislativa; VIII – desenvolver, integrar ou acessar bases de dados e sistemas de pesquisa e informação relacionados com os Núcleos Temáticos de Consultoria e Assessoramento, obedecidas as normas de informática da Casa; IX – organizar e manter cadastro ou compartilhar arquivos de dados sobre pessoas físicas e jurídicas credenciadas a prestar consultoria especializada, para eventual contratação pela Câmara dos Deputados; X – participar do planejamento das atividades de aprimoramento técnico-profissional e científico do corpo de Consultores e Assessores Legislativos.”

⁸⁸⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/diretorias/diretoria-legislativa/estrutura-1/conle/consultores/consultores/area3.html>>. Acesso em: 29 de jul. 2020.

⁸⁸⁷ BRASIL. Senado Federal. Consultoria Legislativa. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/institucional/old-documentos/institucional/SF/OAS/CONLEG/perfis?b_start:int=0>. Acesso em: 9 ago. 2020.

⁸⁸⁸ A Consultoria Legislativa da ALMG foi incluída pela primeira vez na estrutura da Secretaria-Geral da Mesa da ALMG por meio da Resolução nº 3.800, de 30 de novembro de 1985, sob o nome de “Consultoria Legislativa e Parlamentar”. Durante toda a história, foram realizados apenas cinco concursos para o cargo de consultor legislativo, tendo sido os editais para tais certames lançados em 1990, 1998, 2000, 2007 e 2013.

⁸⁸⁹ Cf. MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. Edital nº 1/2007. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/concursos_publicos/pdfs/1_2007/Edital_consolidado.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2019.

parlamentares mineiros no que diz respeito, nomeadamente, ao tema do Direito Tributário. Há que se ressaltar a existência de outros consultores legislativos naquela Casa, especializados em finanças e em economia, que prestam fundamental apoio, mas que carecem de conhecimentos aprofundados na parte jurídica da tributação.

O modelo da ALMG é uma exceção, sendo poucos os casos de outras Assembleias que dispõem de cargos com essa especialidade. Mais recentemente, a Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão – ALEMA –, seguiu o modelo mineiro e o edital nº 1/2013, chegou a exigir como requisito de escolaridade para o cargo de Consultor Legislativo Especial, na especialidade Direito Tributário, a Graduação em Direito e Pós-Graduação em Direito Tributário.⁸⁹⁰ Em 2014, a Assembleia do Estado de Pernambuco previu, no edital nº 1/2014, o cargo de Analista Legislativo, com especialidade “Consultoria Legislativa” na área “Direito Tributário, Financeiro e Cidadania”.

As câmaras municipais ainda não possuem cargos com essa especialização. Aliás, nas câmaras, os assessores jurídicos parlamentares, se efetivos, geralmente acumulam as funções de representação judicial com as de consultoria jurídica do processo legislativo (compõem quadros como os de “Procuradores Legislativos”).⁸⁹¹ De qualquer modo, o que se percebe é que há uma carência da estrutura das câmaras de forma geral, não deixando de romper a nítida tendência no crescimento da contratecnoburocracia especializada no Direito Tributário nos Parlamentos brasileiros.

11.3. Conclusões parciais

- a resposta institucional dos Parlamentos, diante dos inúmeros desafios impostos pela modernidade líquida, ainda é tímida e insuficiente para lidar com os temas do PLT. Os Governos produzem conhecimento tributário e financeiro qualificado, que fica confinado nos ambientes em que criados, pela magnitude do aparato técnico lá instalado, que envolve profissionais de carreira especializada (auditores fiscais, analistas e técnicos fazendários, além de advogados públicos). Tais *experts* passam a atuar diretamente no processo de formulação e

⁸⁹⁰ Cf. MARANHÃO. Assembleia Legislativa. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/concursos/alema_2013_-_consultor_legislativo_-_13_05_06.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2019.

⁸⁹¹ No Município de Nhandeara/SP, por exemplo, compete ao Procurador Legislativo “defender judicialmente a Câmara Municipal, emitir parecer em projetos de lei e em processos licitatórios e orientar quanto ao aspecto jurídico dos procedimentos e sindicâncias administrativas”. (NHANDEARA. Câmara Municipal. *Edital de Abertura de Concurso Público nº 1/2019*. Disponível em: <https://www.consesp.com.br/imagens_arquivos/concursos/arquivos/3401_nhandeara0012019camara.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2020). Da mesma forma, no Município de Boa Esperança/ES (BOA ESPERANÇA. Câmara Municipal. *Edital de Abertura de Concurso Público nº 1/2019*. Disponível em: <<https://www.idcap.org.br/uploads/227/concursos/20/anexos/c0b10dbf366a491993559bc51d79f944.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2020).

implementação das políticas tributárias, sobrevivem às eleições periódicas, e aprofundam o seu conhecimento técnico, gerando um abismo informacional em relação aos demais Poderes;

- o Poder Legislativo convive com correntes diversas de pensamento, muitas delas conflitantes, e recebe um aporte de informações fragmentadas e assistemáticas, dos diversos grupos de interesse. Ao longo da história, percebeu-se a necessidade de fracionar o corpo legislativo em comissões parlamentares, que permitiriam a tendencial especialização dos membros e melhores decisões. No que concerne ao PLT, os debates legislativos são densificados no âmbito das comissões de fiscalização financeira e nas de constituição e justiça. Observou-se que, no Parlamento mineiro, o tema tributário foi se espraiando para competência de outras comissões, com vieses diversos: ora para proteger o contribuinte, ora em prol do desenvolvimento econômico; mas os debates ainda são superficiais nesses fóruns. Apesar da grande expectativa em torno da composição das comissões, os interesses do jogo político e eleitoral impedem que o recrutamento envolva especialistas e, por vezes, o curto período do mandato parlamentar impede ganhos relevantes de conhecimento;

- outra resposta institucional do Poder Legislativo foi a criação de uma burocracia interna. Na qualidade de *amicus curie* do processo legislativo, o consultor – servidor ocupante de cargo efetivo, selecionado por concurso público –, com atuação apartidária e imparcial, pode oferecer aos parlamentares suporte técnico especializado, de forma a reduzir a assimetria informacional. A relevância das consultorias institucionais vai além do mero repasse de informações técnicas, pois a acumulação de conhecimentos acaba por constituir um patrimônio cognitivo específico do Poder Legislativo, capaz de mitigar a distância dos representantes do povo em relação aos técnicos governamentais. Apesar desse importante papel, no Brasil, tais carreiras ainda são novas e a exigência de uma especialização em Direito Tributário é uma raridade.

CAPÍTULO XII: A CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

12.1. O mito da perfeição da lei e a busca por um sistema normativo inteligível

Não existe um sistema legal perfeito, que permita imediatamente obter uma resposta para qualquer problema, uma vez que a vida é muito rica e os seres humanos são inconstantes para compreender todos os conflitos a partir das palavras da lei.⁸⁹² A história do Direito conhece teorias que sonharam com leis perfeitas – como ocorreu na França napoleônica – mas que acabaram desaparecendo, de modo que mesmo os juristas mais idealistas foram forçados a admitir as deficiências das regras escritas.⁸⁹³ De fato, as regras não são perfeitas e definitivas. Todavia, se é certo que há uma presunção de que todos devem conhecer o ordenamento jurídico,⁸⁹⁴ que, aliás, não é composto somente pela “lei”, deve-se exigir que os criadores de novas normas as redijam com mais qualidade e que os Poderes se preocupem em melhorar a inteligibilidade do que já foi produzido. Pode-se combater a inflação legislativa tanto atuando para o futuro, trazendo mais racionalidade à produção das leis, quanto para o passado, usando técnicas de saneamento do sistema, como a revisão, sistematização e consolidação legislativa.

É bem verdade que, a despeito da evolução da filosofia jurídica acerca da interpretação e da aplicação do Direito, o campo da técnica legislativa permanece inspirado pelos ideais cientificistas herdados do positivismo jurídico e das grandes codificações. Mesmo que sob o influxo da Legística, a promessa de eficiência do ordenamento jurídico é muito sedutora, mas deve ser encarada com a devida cautela e sempre de forma crítica. Contudo, se utilizado com as ressalvas e precauções devidas, o aparato técnico da Legística pode ser de bom proveito na feitura do texto legal.⁸⁹⁵ Já se observou efeitos benéficos da técnica da AIL, mesmo no direito comparado. Esse capítulo irá enfrentar a técnica de consolidação legislativa.

A modificação e proliferação das leis decorre da evolução da sociedade. Ocorre que, um modelo focado na mera edição de novas regras para regular as crescentes demandas – que se preocupa com a quantidade em detrimento da qualidade – sem se preocupar em sistematizá-las e organizá-las é suscetível a uma maior instabilidade e insegurança jurídica. No que diz respeito à matéria tributária, a quantidade de alterações e acréscimos de regras no ordenamento

⁸⁹² “Nunca iremos esgotar a complexidade da vida mediante a elaboração de leis detalhadas e que busquem nos liberar da árdua tarefa de aplicá-las.” (CARVALHO NETTO, Menelick de. “Racionalização do ordenamento jurídico e democracia”. In: ALMG. *A consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte, 2003, p. 36).

⁸⁹³ AARNIO, Aulis. *op. cit.*, 1991, p. 32.

⁸⁹⁴ Art. 3º da LINDB (Decreto-lei nº 4.657, de 1942): “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

⁸⁹⁵ ALVARENGA, Marcos; MARANHÃO, Bernardo. “A letra da lei, sua reescrita, sua releitura”. In: RESENDE, Antônio José Calhau de; BERNARDES, José Alcione (Coord.). *op. cit.*, 2016, p. 309-310; 321.

é ainda maior.⁸⁹⁶ Isso se dá porque o Direito Tributário é um ramo fortemente atrelado à legalidade, razão pela qual a instituição ou a majoração dos tributos se dá, via de regra, mediante lei. Além disso, as desonerações tributárias também devem ser concedidas pelo legislador (que, se não participa efetivamente da formulação das regras tributárias, acabou por se tornar um ator importante na homologação de benefícios), de modo que, ao longo do tempo, os inúmeros incentivos fiscais que foram outorgados acabaram tornando o sistema fragmentado e lacunoso.

As leis tributárias são permanentemente submetidas à influência de pressões contraditórias e elas acabam sendo modificadas para atender setores específicos,⁸⁹⁷ sem nenhuma coerência⁸⁹⁸ com o modelo previamente traçado. Por isso parece ser sempre urgente e necessária a realização de reformas, tendo em vista que a lógica global do sistema tributário vai sendo destruída por alterações parciais e esparsas. É dizer, há um caráter conjuntural inerente a qualquer sistema tributário, daí se afirmar que *lex tributaria semper reformanda*, razão pela qual cabe a norma tributária um esforço permanente de adaptação.⁸⁹⁹

É um consenso que a multiplicidade de leis tributárias, muitas vezes redigidas propositalmente de forma obscura ou ambígua, tem causado apreensão aos juristas e intérpretes. A fim de preservar a segurança jurídica e tornar mais claras as regras a serem cumpridas, surgem procedimentos cujo objetivo seria preservar, tanto quanto possível, a clareza, a precisão e a unidade do seu texto legal. A CRFB/88 reconhece, no parágrafo único do art. 59, como tema a ser objetivo de previsão em lei complementar, a sistemática da consolidação das leis.

A ideia de consolidação legislativa remonta a tempos antigos, não sendo raro os casos em que, após longo período de produção legiferante espontânea, foram feitas compilações da legislação vigente. A título de exemplo, cabe mencionar a antiga lei romana das XII Tábuas – promulgada aproximadamente no ano 450 a.C., com uma síntese das principais regras costumeiras –, o *Corpus Iuris Civilis* – publicado a partir do ano de 533 d.C. por determinação do imperador bizantino Justiniano I –, as codificações⁹⁰⁰ germânicas e romano-germânicas do

⁸⁹⁶ Saldanha Sanches considera que o Direito Tributário é um dos setores onde mais se intensifica a variabilidade estrutural do ordenamento jurídico e onde as alterações podem criar mais profundos problemas de adaptação para a atividade dos agentes econômicos. (SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra Editora, 2002, p. 77).

⁸⁹⁷ Paul Kirchhof observa que a força conformadora do direito constitucional tributário pode ser comprometida pela “pressão exercida pelo dinheiro, que fundamenta o poder que influencia todas as áreas da vida. Além disso, o direito tributário está especialmente sujeito a compromissos e pressões, tendo em vista que o legislador pode encontrar tantas soluções quantas o contribuinte puder pagar”. (KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 2016, p. 13).

⁸⁹⁸ “[O] dever de coerência ganha, particularmente no direito tributário, uma pretensão de conformação, já que cada vez menos se encontra a justiça tributária na realidade, necessitando, portanto, de um desenvolvimento legislativo adequado”. (KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, p. 57-58).

⁸⁹⁹ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra Editora, 2002, p. 79-81.

⁹⁰⁰ Consolidação legislativa é diferente de codificação. A primeira tem por objeto a coleta, conjugação e sistematização formal das leis em vigor, sem alterações substanciais, ao passo que a segunda consiste na unificação das normas relativas a determinada matéria, com reforma substancial da disciplina até então existente, inovando no ordenamento jurídico. (Cf. PAGANO, Rodolfo. “Notas sobre as formas de simplificação e de reorganização da legislação em alguns países europeus”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 18, p. 23-63, jan./mar. 1997). Ainda como exemplos de codificações famosas tem-se: o Código de Urna-Mú (2050 a.c.), o Código de Hamurabi (2000 a.c.) e o *Code Civile des Français* (1804).

início da Idade Média, como o Código de Eurico e a *Lex Romana Wisigothorum*, respectivamente, além das Ordenações portuguesas, feitas a partir do século XV.

Também no Direito Comparado, diversas fórmulas de saneamento e reorganização do ordenamento jurídico têm sido adotadas.⁹⁰¹ No Canadá – país federal, em que há duas línguas oficiais, o francês e o inglês, e dois sistemas jurídicos, o *common law* e o *civil law* – por exemplo, a cada período de dez anos, é promovida a fusão de todas as normas referentes ao mesmo assunto.⁹⁰² Também no Direito Constitucional italiano, é prevista delegação legislativa para a redação, em texto único, de normas contidas em vários textos da mesma natureza, mas expedidos em momentos diversos.⁹⁰³ A Itália, assim como a Alemanha, são países em que há uma considerável inflação legislativa de modo que a consolidação das leis é questão relevante.

Tendo por base o Direito Tributário alemão, Paul Kirchhof o descreve como ramo confuso, parcialmente incompreensível, com uma enxurrada desconcertante de normas. Segundo o autor, “ele precisa passar por uma *renovação dramática*”.⁹⁰⁴ O que dizer, então, do sistema brasileiro? Sem dúvida, o Direito Tributário precisa ser simplificado para que o cidadão possa compreender a imposição e tê-la como justa. Em um sistema com muitas exceções, privilégios e finalidades extrafiscais, o contribuinte tem a péssima sensação de que precisa pagar seus tributos apenas porque ele e seu grupo não foram agraciados com isenções ou benefícios fiscais suficientes. O texto legal deve determinar o fundamento da imposição de forma clara e compreensível, possibilitando ao contribuinte deduzir diretamente do texto suas obrigações tributárias, de modo que, mesmo o leigo e sem conhecimentos prévios, entenda as suas obrigações e as possa cumprir.⁹⁰⁵

Importa, portanto, analisar o problema da complexidade da lei tributária brasileira e perquirir se a técnica de consolidação das leis poderia contribuir para um sistema mais racional e inteligível. Não se trata de uma defesa a esmo da “limpeza do ordenamento” ou de um fetiche pela “pureza” da lei. Diante de um problema real da existência de um conjunto desordenado e muitas vezes incompreensível da matéria legislada, o que se almeja é facilitar a compreensão pelo leitor da lei, seja ele o destinatário da lei, o profissional do direito ou mesmo o parlamentar. A justiça somente será feita ou desprezada se as leis forem ou não acessíveis.

⁹⁰¹ No direito comparado, a tarefa de consolidação da legislação cabe a órgãos de governo criados especificamente para esse fim, sendo que o procedimento de sanear o complexo normativo geralmente preocupa o Poder Executivo, que é cobrado pela sociedade. (Cf. RIZEK JUNIOR, Rubens Naman. *O processo de consolidação e organização legislativa*. Tese (Doutorado em Direito do Estado). São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009, p. 255-271).

⁹⁰² BERGERON, Robert. “Racionalização do processo legislativo e gestão da legislação do Estado”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 11, p. 23-63, out./dez. 1994, p. 75-77.

⁹⁰³ Cf. FREIRE, Natália Miranda. “A Consolidação como Objeto da Técnica Legislativa”. In: *A Consolidação e o Aperfeiçoamento da Democracia das Leis*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, p. 81-102, 2002. Ver especialmente as fls. 84-85.

⁹⁰⁴ KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 2016, p. 125.

⁹⁰⁵ KIRCHHOF, Paul. *op. cit.*, 2016, p. 121 e ss.

12.2. A confusão legislativa é pior para o contribuinte hipossuficiente

Na “Era da Recessão”,⁹⁰⁶ estamos diante das consequências da imposição do modelo de modernidade ocidental para todo o mundo, gerando efeitos colaterais advindos da ambivalência e imprevisibilidade, caracterizadoras da *sociedade de risco*. A crise da modernidade se revela mediante a substituição dos paradigmas existentes por outro, qual seja, o da informalidade, o da deslegalização e da descrença na força normativa do Direito.⁹⁰⁷ Nesse cenário de alta complexidade social e econômica, Misabel Derzi aponta como fundamental se prestigiar a previsibilidade das relações humanas, notadamente nas relações Estado-cidadãos, possibilitando reforço à segurança jurídica e, por conseguinte, proporcionando estabilidade no ambiente social.⁹⁰⁸ André Mendes Moreira e Jamir Ribeiro notam, com propriedade, que o labirinto de leis, principalmente na seara tributária, gera insegurança jurídica, decorrente do número excessivo de normas, de resto antinômicas, obscuras e contraditórias.⁹⁰⁹

Como aponta Sergio André Rocha, a indeterminação impacta as normas tributárias, pondo em perigo a segurança jurídica dos contribuintes e a capacidade dos entes tributantes de arrecadarem os tributos, proliferando leis tributárias complexas e de difícil compreensão por seus aplicadores e destinatários.⁹¹⁰ Ademais, o corporativismo e a utilização da legislação tributária como instrumento da defesa de interesses de grupos econômicos fazem do ordenamento tributário um emaranhado de normas muitas vezes conflitantes e sem sentido.

O problema é que complexidade da lei tributária atenta contra o Estado Tributário Redistribuidor: a tributação tende a ser regressiva; isenções ou anistias são casuísticas e injustificadas; renúncias fiscais e benefícios alheios são concedidos sem o desiderato de justiça social; tributos tornam-se disfarçados e alheios ao ideal de justiça fiscal.⁹¹¹ Além disso, o tributo perde a sua legitimidade democrática, uma vez que tais decisões são tomadas pelo Governo, sem que o Poder Legislativo tenha a capacidade de controlá-las. Contribui para esse estado de coisas a dificuldade, desinteresse, displicência ou mesmo desconhecimento e despreparo dos parlamentares para deliberar e decidir, na qualidade de representantes eleitos do povo brasileiro, tais difíceis questões.

⁹⁰⁶ Época corrente, marcada principalmente pela crise de 2008, conforme retratado BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2015, pp. 51-61.

⁹⁰⁷ ROCHA, Sergio André. *op. cit.*, 2006, p. 211-254.

⁹⁰⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”. In: FICHER, Octavio Campos (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 261-277.

⁹⁰⁹ MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. “A metodologia do Direito Tributário e o raciocínio conceitual como premissas para garantia da segurança jurídica”. In: DERZI, Misabel; ALMEIDA MELO, João Paulo (Coord.). *op. cit.*, p. 56.

⁹¹⁰ ROCHA, Sergio André. *op. cit.*, 2006, p. 219.

⁹¹¹ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2015, p. 89.

A falta de revolução do processo legislativo, que se encontra atualmente nos mesmos moldes em que foi concebido no século XVIII, num ambiente atual de crescentes demandas, próprias da modernidade líquida, torna ainda mais poderosos aqueles cidadãos (ou grupos, ou corporações) que têm melhores condições de fazer valer suas vontades durante o PLT. Na desordem, ganham os *lobbies* poderosos e os interesses das elites articuladas, os fortes ficam mais fortes e os fracos mais vulneráveis, ferindo os ideais democráticos.

Batista Júnior explica que a lei abstrata não consegue acompanhar as necessidades de uma sociedade heterogênea. A tradicional padronização das soluções legais não segue mais a pluralidade de situações sociais, econômicas, políticas e culturais, cada vez mais diferenciadas. Na tentativa de regulamentar esses fatos, o Estado acaba editando normas *ad hoc*, para casos específicos, fazendo o Direito positivo se expandir de forma “confusa e desordenada, dando ensejo a uma ‘hiperjuridicização’ que acaba por levar o Direito a perder sua organicidade programática, sua racionalidade sistêmica, sua potencial efetividade”. Ainda segundo o autor, “a feitura de leis, no mundo pluralista globalizado, está entregue a um verdadeiro mercado legislativo, no qual só sobrevivem os mais fortes”.⁹¹²

A falta de capacidade de influência e participação do cidadão em uma sociedade⁹¹³ inviabiliza o princípio de justiça de Raws, de modo que o acúmulo de capital e poder político passam a influenciar o poder público a gastar seus fundos em prol dos mais influentes, em benefício do próprio capital. Partindo dessa teoria liberal-igualitária, Batista Júnior, Magalhães e Oliveira, expõem que não é no seu mais conhecido princípio de justiça – o “Princípio da Diferença” –, que Rawls encontra uma forte exigência que recai sobre o sistema econômico e tributário/fiscal, no sentido de não se permitir o acúmulo excessivo de poder nas mãos de poucos. Na verdade, essa exigência deriva principalmente da necessidade de se garantir o equitativo valor das iguais liberdades políticas. Daí as razões para preocupar-se com as desigualdades socioeconômicas, como perturbar a equidade dos procedimentos e a igualdade equitativa de oportunidades tanto na política, quanto na economia, impedindo um acesso livre ao mercado e à vida política.⁹¹⁴

Com efeito, partindo do primeiro princípio de justiça consagrado por Raws – o da “Liberdade Igual” – segundo o qual cada indivíduo tem um direito igual a um esquema inteiramente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com um esquema

⁹¹² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2007, p. 163. Ele conclui da seguinte forma: “as leis, na realidade, sancionam o jogo de forças entre os atores sociais e, por consequência, se afastam de seu tradicional conteúdo geral e abstrato, perdendo, ainda, sua imparcialidade e sua referência a determinados valores. Assim, passa a ser resultado da pressão, usualmente informal, levada a cabo pelos grupos corporativos intervenientes.”

⁹¹³ RAWLS, John. *Justice as Fairness: A Restatement*. 1ª ed. Cambridge: Harvard University Press, 2001, p. 46.

⁹¹⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcisio Diniz. “Liberalismo, desigualdade e direito tributário”. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 110, 2015, p. 245.

similar de liberdades para todos – extrai-se a importância da capacidade de influência e participação que deve ter um cidadão em uma sociedade.⁹¹⁵ É dizer, a desigualdade socioeconômica que vivencia a comunidade em geral e o acúmulo de capital e poder político, passam a influenciar o poder público a gastar seus fundos em prol dos mais influentes, isto é, em benefício do próprio capital.⁹¹⁶

Em suma, a justiça do sistema tributário passa também pela abertura do Poder Legislativo, que tem que participar efetivamente dos rumos da política fiscal. E mais: de forma transparente, o PLT tem que permitir ao cidadão-contribuinte, destinatário da lei, se sinta o seu próprio autor. Exsurge, assim, mais um desafio para o Estado Tributário, em sua tarefa social de diminuição de desigualdades: ampliar a inteligibilidade do sistema.

12.2.1. A desparlamentarização, a complexidade e a tributação disfarçada

Há diversas causas para a complexidade da lei tributária.⁹¹⁷ Para a pesquisa realizada, deve-se identificar como a centralização do poder decisório no Poder Executivo e a pouca participação do Parlamento tem incrementado a confusão das regras tributárias. Alguns autores reconhecem que a “inflação” ou “motorização” legislativa é induzida a partir da subordinação do Parlamento às preferências do Governo e das iniciativas governamentais, que conduz a sucessivos e tumultuados textos legislativos sobre matérias sensíveis e sem que lhes corresponda nenhuma avaliação relevante das necessidades sociais de regulação.⁹¹⁸ Reflexamente, a multiplicação exponencial de normas jurídicas afeta a supremacia parlamentar.

Isso é muito evidente no PLT. Além de ser uma tendência natural do ramo jurídico tributário se tornar complexo, para cumprimento formal do princípio da legalidade, verdadeiros “pacotes tributários”⁹¹⁹ são remetidos ao Parlamento com inúmeras alterações legislativas. Sem tempo e capacidade, o legislador perde o interesse em dividir a responsabilidade por essas decisões. Reinhold Zippelius observa que o excesso de regulamentação proporciona ao

⁹¹⁵ RAWLS, John. *op. cit.*, 2001, p. 46.

⁹¹⁶ “Uma vez que a desigualdade na participação política desequilibra as relações sociais e impede o acesso dos cidadãos aos seus direitos, porque seus interesses não estão representados nas instituições governamentais, o Estado Tributário Redistribuidor precisa fornecer meios para dar voz aos menos favorecidos.” (MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2019, p. 214-215).

⁹¹⁷ PAULA, Daniel Giotti de. A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária. In: *Justiça Fiscal*, ano 9, n. 32, jan./abril, 2018, p. 37-40.

⁹¹⁸ ALEXANDRINO, José de Melo. “A preponderância do Governo no exercício da função legislativa”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 50, p. 99-107, out./dez. 2009, p. 105.

⁹¹⁹ “[A]s leis fiscais, nesse compasso, tendem a se tornar mais e mais detalhadas, casuístas, extensas. Buscam definir por completo a matéria reservada, de forma a cobrir todos os aspectos e critérios de decisão das situações concretas. Em uma realidade econômica, onde é notória a permanente e acelerada evolução, o resultado é uma lei excessivamente analítica, que impossibilita a realização da segurança jurídica em suas letras. [...] Nesse contexto, como fica o poder de decisão do Parlamento? A resposta é que ele se reduz a muito pouco ou quase nada. [...] [O] resultado é que o verdadeiro domínio das decisões se dá na seara técnica; a tecnoburocracia é quem de fato toma as principais deliberações acerca da questão tributária.” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2003, p. 417-419).

aparelho burocrático um peso cada vez maior. Como a legislação vai se tornando progressivamente matéria de peritos, a burocracia quase se emancipa da autoridade do Parlamento. Dessa forma, quanto menos transparente se tornar o entrelaçamento das normas e quanto maior for a inflação da burocracia, tanto mais o Poder Executivo se subtrairá também ao controle parlamentar.⁹²⁰

Os técnicos do Poder Executivo, até mesmo para facilitar o posterior papel de “homologador” do Parlamento, optam por tornar o PLT o menos transparente possível e, também, pela tributação disfarçada e regressiva. São medidas que facilitam a tramitação e a aprovação das matérias. Por isso, uma tributação complexa, disfarçada⁹²¹ e regressiva, menos perceptível para os contribuintes, tem suas vantagens para o Poder Executivo, que domina tais decisões. A massa populacional anestesiada⁹²² e inebriada é brutalmente tributada no consumo e pressiona muito menos os seus representantes no Parlamento.

Contribuintes poderosos e capazes de influenciar a produção das leis tributárias também se aproveitam do cipoal normativo, na medida em que conseguem inserir nas leis benefícios fiscais e manter seus privilégios. Na prática, a passagem do projeto de lei iniciado pelo Poder Executivo pelo Poder Legislativo se dá, na maioria das vezes, apenas de modo técnico-formal, haja vista que não há um debate parlamentar substancial acerca dos rumos da tributação e da lei tributária produzida.⁹²³ A complexidade do sistema deixa os mecanismos de controle do Parlamento falseados, apenas formalmente aprovados pelos representantes dos contribuintes.

É um círculo vicioso. Quanto mais complexo o sistema, menos o Poder Legislativo estará habilitado a participar da formulação das decisões tributárias. E a complexidade, fomentada pelo próprio sistema, por ser o Direito Tributário um ramo em que há uma extrema conflituosidade de interesses e submetido à determinabilidade da lei, favorece a maximização do poder de decisão do Governo. Para Saldanha Sanches, uma lei fiscal demasiado complicada,

⁹²⁰ ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 3 ed. Tradução: Karin Praefke-Aires Coutinho. CANOTILHO, J. J. Gomes (Coord.) Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 501.

⁹²¹ Como aponta Batista Júnior, “o Estado passou, cada vez mais, a se utilizar do já conhecido mecanismo da ‘tributação encoberta’. Se o peso da opinião pública desautoriza o Estado a incrementar às claras o *quantum* dos impostos tradicionais, os governantes passaram a adotar mais e mais mecanismos tributários alternativos, que se traduzem em dezenas de taxas, contribuições, tributos parafiscais, preços públicos. Assiste-se, assim, a uma ploriferação de díspares figuras tributárias que, em verdade, servem para ocultar a carga fiscal efetiva, e que trazem como consequência o agravamento da complexidade da legislação tributária.” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2003, p. 416).

⁹²² NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. In: NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 22.

⁹²³ “O técnico, altamente especializado, membro da tecnoburocracia, que se mantém seja qual for o Governo (do partido X ou do partido Y), toma as suas decisões técnicas e estas sobem aos escalões do Governo sem quaisquer alterações significativas e, assim, chegam ao parlamento como a ‘solução governamental para os problemas do Estado’; estas são votadas, sem se perceber adequadamente os impactos ou alcance; assim são, via de regra aprovadas e legitimadas. Mesmo os parlamentares de formação jurídica são colocados perante propostas que vêm acompanhadas de indicadores e índices traçados pelo próprio corpo técnico do mesmo Governo. Para agravar a situação, como é sabido, os parlamentares não contam com verdadeiras assessorias especializadas” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op.cit.*, 2003, p. 419).

acessível apenas por especialistas, exonera o Parlamento da responsabilidade pelo controle dos benefícios concedidos e da própria estabilidade do sistema.⁹²⁴

Neste contexto, as técnicas de organização legislativa surgem como mais um foco de preocupação pelos estudiosos da teoria democrática e da igualdade. Além disso, tais procedimentos, por necessariamente demandarem um profícuo diálogo institucional entre os Poderes, podem ir, aos poucos, mitigando a extrema centralização das decisões no Poder Executivo e gerando mais transparência e legitimidade em tais decisões. Acredita-se, ainda, que a permanente preocupação na sistematização e consolidação legislativas pode fomentar debates e despertar mais interesse dos parlamentares, que devem assumir mais responsabilidade pela tutela do sistema tributário.

12.3. A relação da determinabilidade das normas tributárias e a racionalização do PLT

Existe uma clara relação entre os procedimentos de consolidação e sistematização dos conjuntos normativos com a ideia de determinabilidade da lei. O Estado de Direito, fulcrado na lei, faz com que, espontaneamente, cresça o *corpus* legislativo com o passar dos anos. Após certo período de trabalho parlamentar, o conjunto normativo estará parecido com uma “floresta cuja vegetação rasteira será mais ou menos densa consoante a competência dos que participam no processo de adoção das leis ou o tempo de que tiverem disposto”.⁹²⁵

Tal correlação – determinabilidade do Direito e necessidade de sistematização do ordenamento – foi, inclusive, evidenciada no processo legislativo que ensejou a alteração da Lei Complementar nº 95, de 1998 – que estabelece diretrizes para a organização do ordenamento jurídico (mais bem exposta a seguir) – pela Lei Complementar nº 107, de 2001. Na mensagem nº 489/1999, que foi transformada no PLC nº 23/1999, o então Ministro da Justiça observou que o princípio do Estado de Direito incorpora os subprincípios da legalidade da reserva legal e da segurança jurídica, como normas de observância obrigatória quando do exercício da atividade legislativa, impondo às leis o atributo de determinabilidade, isto é, clareza e densidade. Ele ponderou ainda, para justificar a necessidade de reforma no processo legislativo de consolidação brasileiro, que a exigência de determinabilidade das leis mostra-se incompatível com um conjunto disperso e ambíguo de normas, tornando-se “inafastável um dever permanente de racionalização do processo legislativo”.

A exigência de que as leis sejam formuladas com precisão e clareza decorre do Estado de Direito e do princípio da segurança jurídica. Nessa toada, Canotilho concebe o princípio da

⁹²⁴ SANCHES, José Luís Saldanha. *op. cit.*, 2002, p. 35-36.

⁹²⁵ BERGERON, Robert. *op. cit.*, p. 68.

“precisão” ou “determinabilidade” das leis que impõe a “clareza das normas legais” e a “densidade suficiente na regulamentação legal” e o vincula à ideia de proteção da segurança jurídica, demonstrando que o ordenamento jurídico deve estar preenchido por normas claras, compreensíveis e não contraditórias,⁹²⁶ devendo-se evitar a indeterminabilidade e abertura da lei, delegando a competência das decisões.

É interessante pontuar, como ensinam Canotilho e outros autores,⁹²⁷ que o princípio da determinabilidade das leis vai também ao encontro de um Estado Democrático, na medida em que o uso de cláusulas gerais e normas abertas pode dar cobertura a uma inversão das competências constitucionais e legais e encobrir uma “menor valia” democrática, pois caberia ao Legislativo, ao menos, uma “reserva global dos aspectos essenciais da matéria a regular”.⁹²⁸

A exigência de uma maior determinabilidade, a profusão de normas em diversas esferas federativas e a forte governamentalização das decisões faz com que o Direito Tributário seja um ramo em que se mostra fundamental o papel saneador dos instrumentos de consolidação. Como adiantado, trata-se de uma seara jurídica que lida com uma conflituosidade máxima, de modo que a necessidade de se prestigiar a segurança jurídica é ainda maior. O princípio da segurança jurídica, além de ser respeitado pelo Executivo e pelo Judiciário, também deve ser cumprido pelo legislador, para propiciar sempre aos contribuintes condições de conhecer, com adequada antecedência e com certeza a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades.⁹²⁹

12.4. O princípio da inteligibilidade da lei tributária e o consentimento ao tributo

Em face ao legislativo tributário, associado ao déficit de participação do Poder Legislativo, impõe-se um decisivo investimento na elaboração legislativa, do ponto de vista material e processual, desafiando a ciência a autonomizar conhecimento capaz de abrigar princípios, técnicas, táticas e instrumentos tendentes a assegurar a simplificação, o aprimoramento da lei, a faticidade e a legitimidade de seus comandos. Parece ser uníssono o entendimento da necessidade de se efetuar mudanças na legislação tributária que tornem as regras incidentes sobre os contribuintes mais claras e mais bem divulgadas. Em muitos casos,

⁹²⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, p. 258. Nessa perspectiva, o autor se refere aos princípios jurídicos de normação jurídica concretizadores das exigências de determinabilidade, clareza e fiabilidade da ordem jurídica e, conseqüentemente, da segurança jurídica e do Estado de Direito.

⁹²⁷ CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 1987, p. 53 e ss. No mesmo sentido, THEODORO JÚNIOR, Humberto. “A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica”. *Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região*. Porto Alegre, v. 17, n. 62, p. 65-96, 2006.

⁹²⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, p. 258.

⁹²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. “Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no Direito Tributário Brasileiro.” *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 108-123, v. 117, São Paulo: Dialética, 2006, p. 110-111.

a falta de esclarecimento da sociedade a respeito das normas tributárias é deliberada, para gerar processos administrativos ou judiciais.

Misabel Derzi dá notícia que o XX Relatório do Conselho de Impostos da França, intitulado “*As Relações entre os Contribuintes e a Administração Tributária*” demonstra a profunda transformação por que passam as relações do Estado com os contribuintes, antes fortemente impregnadas de opressão e unilateralidade. Tem se procurado, em toda parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento do tributo, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional. Entre as estratégias das Administrações para reforçar o consentimento ao tributo, vale o destaque para a “melhora da qualidade da norma tributária, com vistas ao aperfeiçoamento do princípio da acessibilidade e inteligibilidade da lei”.⁹³⁰

A autora aduz que vários países criaram regras objetivando a melhoria da redação e da técnica legislativa do Direito Tributário, entre eles a Itália, a Holanda e a Inglaterra, o último tendente a reescrever suas leis. Além disso, ela destaca que o aperfeiçoamento da norma tributária não se restringe à clareza e simplificação, razão pela qual constantes avaliações são necessárias, para introduzir mais adequação à realidade e à carga tributária, mais justiça e mais modernização.⁹³¹ De fato, em vários locais do mundo foram lançados projetos de reformulação (*rewrite*) de diplomas tributários, com o objetivo de torná-los mais simples e claros. O *Inland Revenue's Tax Law Rewrite* do Reino Unido, que foi lançado em 1996, pretendeu reescrever toda a legislação tributária daquele país. Na Austrália, o *Corporations Law Simplification Program* e o *Tax Law Improvement Project*, lançados na década de 90, tiveram por escopo a reformulação e a simplificação do quadro jurídico relacionado às sociedades comerciais e às relações tributárias.

Percebe-se, assim, que, no âmbito do PLT, pode ser otimizada a aproximação e a criação de canais de interlocução entre a função legislativa e os cidadãos, a partir de uma melhoria da qualidade da lei, o que, sem dúvida, vai ao encontro de uma tributação mais consentida.

12.4.1. A imposição de um sistema tributário organizado: o Conselho Tributário Nacional

Partindo do exemplo do modelo adotado desde a década de 1970 pelo Conselho de Impostos francês, órgão vinculado ao Tribunal de Contas, mas funcionalmente independente, o constituinte derivado brasileiro almejou a criação de um Conselho Tributário Nacional, com

⁹³⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2009, p. 465-466.

⁹³¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2009, p. 467.

funções análogas, e outorgou uma nova competência ao Senado Federal. A Emenda Constitucional nº 42/2003 introduziu o inciso XV ao art. 52 da Carta Maior, inserindo, dentro das atribuições do Senado Federal, a competência para “*avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios*”.⁹³²

O então deputado federal Virgílio Guimarães, relator da Comissão Especial destinada a proferir parecer à PEC nº 41-A, de 2003, que originou a mencionada Emenda, justificou a sua proposta aduzindo que tal mudança representa uma dimensão adicional da proteção ao contribuinte, aperfeiçoamentos substanciais no que se refere à transparência fiscal e ao incremento do controle social sobre a política e administração tributárias. O parlamentar expôs que essa competência nova para o Senado Federal implicaria a instituição de uma comissão ou órgão parecido com um “Conselho Tributário Nacional”, que, entre outras ocupações, poderia cuidar do acompanhamento da evolução da carga tributária, condenando seus exageros, recomendando o atendimento a critérios de moderação e de distribuição equitativa.

Ainda segundo o parlamentar, tal órgão estaria incumbido de avaliar, periodicamente, a funcionalidade do sistema tributário nacional, e de cada um de seus principais componentes em particular, bem como o desempenho das administrações tributárias, não do ponto de vista burocrático do uso correto do dinheiro público, que o Tribunal de Contas ou a Comissão de Fiscalização Financeira já examinam, mas, muito mais amplamente, do ponto de vista da análise qualitativa da atuação delas como agentes do interesse público no aperfeiçoamento do sistema tributário nacional, na melhoria do atendimento, no barateamento de custos, no tratamento isonômico de pessoas, setores e situações, enfim, na eficácia da aplicação dos regimes contributivos.

Portanto, por força da CRFB/88, impõe-se ao legislador nacional tributário, em especial por sua Câmara Alta,⁹³³ valer-se dos instrumentos avaliativos da lei tributária, prestando tanto um apoio na fase de elaboração do texto legal (avaliação de impacto perspectivo), como após a entrada da lei em vigor (avaliação retrospectiva). Como já analisado,

⁹³² Observe-se que, após mais de 10 anos da mencionada alteração constitucional, o RI do Senado Federal, foi modificado, para contemplar o novo art. 99-A, segundo o qual “à Comissão de Assuntos Econômicos compete, ainda, avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios”.

⁹³³ “Embora a contribuição do Senado tenha sido modesta até o presente momento, se considerarmos o período já decorrido entre a vigência da norma constitucional e os seus resultados práticos, essa nova regulamentação senatorial sinaliza o reconhecimento, em nível nacional, da relevância do tema e da tendência de sofisticação dos estudos sobre o aperfeiçoamento da legislação e da administração tributária.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *ICMS: diagnósticos e proposições* – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. XXXVII-XXXIX).

a avaliação de impacto legislativo tem por finalidade última estabelecer uma relação de valor para cada escolha a ser consignada em uma lei, ou para as escolhas já estabelecidas em um ordenamento jurídico. Assim atuando, o legislador cuida para que as decisões legislativas sejam percebidas como sendo o resultado de um processo legislativo bem informado e equitativo. Afinal, mais do que a satisfação pessoal trazida por determinada regra, a confiabilidade no processo pelo qual tal regra foi construída é capaz de promover melhor a sua aceitação, em um sentido moral, pelo conjunto da sociedade.

Demonstrando um certo descaso pela função constitucional, o Senado Federal realizou poucas vezes o trabalho que lhe cabia. Mediante o Requerimento nº 1, de 2011, a Comissão de Assuntos Econômicos⁹³⁴ – CAE – requereu a instalação da Subcomissão Permanente de Avaliação do Sistema Tributário Nacional, que chegou a realizar algumas reuniões.⁹³⁵ A instalação formal, contudo, deu-se somente em setembro de 2015, após alterações realizadas no regimento interno da casa legislativa,⁹³⁶ e, realizadas algumas audiências públicas, a subcomissão encerrou seus trabalhos sem a apresentação de qualquer relatório.

Posteriormente, foram aprovados os Requerimentos nºs 6/2017 e 11/2017 para a constituição de um grupo de trabalho da CAE destinado à avaliação em questão. O colegiado de senadores promoveu apenas uma audiência pública e apresentou um relatório constatando as disfuncionalidades do sistema tributário, sem, contudo, avançar em críticas mais aprofundadas ou apresentar propostas substanciais.⁹³⁷ Referido relatório foi aprovado, em 21 de novembro de 2017, em caráter terminativo, pela CAE, conforme previsão do art. 393-F do RISF.

Os trabalhos até hoje realizados pelo Senado Federal foram acanhados e nada contribuíram para a melhoria do sistema. Infelizmente, até a presente data, são poucos os casos em que essas avaliações, consolidações e sistematizações vieram à luz, o que, segundo Misabel

⁹³⁴ A Resolução nº 1/2013 alterou o Regimento Interno do Senado Federal – RISF – e encarregou à CAE a tarefa de realizar a nova competência constitucional, conforme estabelece o art. 99-A.

⁹³⁵ BRASIL. Senado Federal. Requerimento nº 1, de 2011, da Comissão de Assuntos Econômicos. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?0&codcol=1561>>. Acesso em 22 jul. 2020.

⁹³⁶ De acordo com o RISF, a avaliação será realizada anualmente por um grupo de senadores designados pelo presidente desta Comissão (art. 393-A). O regimento também sugere prazos para a realização dos trabalhos, sujeitos a modificação referendada pelos membros da CAE (art. 393-C). Para o desenvolvimento dos trabalhos, será realizado um diagnóstico acerca da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional levando-se em conta, dentre outros: a complexidade e qualidade da legislação vigente, os custos de conformidade à normatização tributária, a qualidade dos tributos, a carga tributária como um todo, o equilíbrio federativo, as renúncias fiscais, a harmonização normativa, a redução das desigualdades regionais e a compatibilidade com a legislação de outros países ou blocos econômicos (art. 393-D). Já o desempenho das administrações tributárias dos entes federados será avaliado com base na relação entre o custo da administração e o montante arrecado, no exercício efetivo das competências tributárias de cada ente, no desempenho da fiscalização, na relação entre o pagamento espontâneo e coercitivo dos tributos, no desempenho da cobrança judicial e extrajudicial da dívida ativa tributária, na efetividade dos programas de recuperação fiscal, especialmente quanto a parcelamento, anistia e remissão.

⁹³⁷ BRASIL. Senado Federal. *Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional*. Relator Senador Ricardo Ferraço. Brasília: outubro de 2017, Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229638&ts=1594036434450&disposition=inline>>. Acesso em: 22 jul. 2020.

Derzi nos leva à sensação de que esperaremos muito tempo para que elas se tornem rotina. Por outro lado, a própria autora liderou a instalação de órgãos colegiados em sintonia com a ideia do Conselho Tributário Nacional. Os profícuos trabalhos desses órgãos colegiados merecem ser analisados. Antes, é importante analisar a lógica que fundamentou a instituição do Conselho de Impostos francês, uma vez que norteou a alteração da CRFB/88.

12.4.2. O Conseil des prélèvements obligatoires

Na França, vigora o regime de dualidade de jurisdição, com a existência, pois, de um contencioso administrativo ao lado do judicial. Significa dizer que a Administração Pública francesa só se subordina à jurisdição especial do contencioso administrativo, a partir da autoridade máxima do Conselho de Estado, que prolata decisões definitivas, não submetidas ao crivo do Poder Judiciário. Além da competência para reexaminar julgamentos de conflitos de causas em que a administração é parte (função jurisdicional), o órgão presta auxílio na redação de projetos de leis, nas ordenanças e decretos do próprio Conselho e na interpretação de textos administrativos (função consultiva).

O Governo francês está obrigado a submeter ao Conselho de Estado todos os projetos de lei e decretos antes de passar ao Parlamento. Apesar de o parecer ser meramente opinativo e não obrigar o Governo, na maioria dos casos o parecer é seguido. É muito forte, portanto, a participação do órgão, composto por mais de duzentos membros e quatrocentos agentes,⁹³⁸ na elaboração da lei francesa, sendo verdadeiro “assessor do Governo” – que propõe quase todos os projetos de lei⁹³⁹ – e “consultor do Parlamento”.⁹⁴⁰

A despeito da importância do Conselho de Estado para a evolução do Direito Administrativo, há quem sustente que o órgão já não dá resposta satisfatória à sociedade, contribuindo para a “a crise do contencioso administrativo francês”, já sendo admitido atualmente que o poder legal criativo está no Conselho Constitucional⁹⁴¹ e não no Conselho de

⁹³⁸ “O Conselho de Estado tem 231 membros ativos e 408 agentes. Dois terços dos membros estão presentes no Palais-Royal para cumprir três missões: para aconselhar o governo e o parlamento, para julgar os atos das administrações, para administrar a jurisdição administrativa. O terceiro terço é destacado para outras responsabilidades públicas (direções de ministério ou de estabelecimento público, etc.) ou numa posição de disponibilidade por um período limitado para desempenhar funções privadas.” (FRANÇA. Conselho de Estado. Tradução livre. Disponível em: <<https://www.conseil-etat.fr/le-conseil-d-etat/organisation>>. Acesso em: 27 ago. 2020).

⁹³⁹ VIEIRA, Paulo Rodrigues. “O Conselho Constitucional Francês: ator da lei, mas nunca seu autor”. *Revista de informação legislativa*, v. 28, n. 109, p. 311-320, jan./mar. 1991, p. 311.

⁹⁴⁰ É o que consta do próprio *site* do órgão: “O Conselho de Estado é assessor do Governo. Examina leis e decretos, antes de serem submetidos ao Conselho de Ministros, bem como projetos de decretos no Conselho de Estado. O Conselho de Estado emite um parecer sobre a regularidade jurídica dos textos, sua forma e sua conveniência administrativa. Pode também ser consultado pelo Governo sobre qualquer questão ou dificuldade de natureza legal ou administrativa. O Conselho de Estado também é consultor do parlamento sobre os projetos de lei que este deseja submeter.” (FRANÇA. Conselho de Estado. Tradução livre. Disponível em: <<https://www.conseil-etat.fr/le-conseil-d-etat/missions>>. Acesso em: 27 ago. 2020).

⁹⁴¹ O Conselho Constitucional, no exercício do controle preventivo de constitucionalidade, somente intervém no processo legislativo (seja por sua iniciativa, seja provocado pelo Governo ou por grupo de senadores e deputados) após a adoção

Estado.⁹⁴² No caso da matéria tributária, Misabel Derzi leciona que, na França, “os projetos fiscais alimentam um abundante contencioso, mas os êxitos nas demandas de invalidação não são tão comuns”.⁹⁴³ Tal insuficiência e o desgaste do Conselho de Estado para lidar especialmente com os litígios tributários, podem ter motivado, na visão de Paulo Adyr Dias do Amaral, o surgimento do Conselho de Impostos (atualmente denominado *Conseil des Prélèvements Obligatoires*), que, apesar de não deter competência jurisdicional, tem um papel de fundamental importância para o estudo das questões tributárias francesas.⁹⁴⁴

Mencionado órgão foi criado pelo Decreto nº 71-142, de 22 de fevereiro de 1971, como um organismo independente de análises e de proposições no domínio da fiscalidade, vinculado à *Cour des Comptes* (Tribunal de Contas). Nos termos do art. 1º do mencionado decreto, ele tem por missão geral registrar a distribuição da carga tributária e medir sua evolução, particularmente em vista das características econômicas e categorias sociais dos contribuintes em questão.

Michel Bouvier – que foi membro do conselho – explica que o Conselho de Impostos partiu de uma ideia lançada por Valéry Giscard d’Estaing – então Ministro das Finanças do governo de Pompidou – numa conferência de imprensa em setembro de 1970. Ele sugeriu a criação de uma “câmara fiscal”, um órgão independente da administração com três papéis: (i) observar a evolução da renda tributável por categorias socioprofissionais dos contribuintes; (ii) interpretar essa evolução em função da evolução demográfica e econômica geral; e (iii) trazer esses elementos objetivos para o conhecimento público sob a forma de um relatório anual.⁹⁴⁵

No ano de 2005, com a Lei nº 2005-358, de 20 de abril, o Conselho de Impostos foi substituído pelo *Conseil des prélèvements obligatoires* (Conselho de Imposições Obrigatórias), organismo atualmente responsável por avaliar a evolução e o impacto econômico, social e orçamentário de todas as arrecadações compulsórias e por formular recomendações sobre qualquer questão relativa a essas imposições (vide art. L. 351-1 do Código de Jurisdições Financeiras).

O Conselho de Imposições Obrigatórias é presidido pelo Primeiro Presidente do Tribunal de Contas e tem dezesseis membros, incluindo oito magistrados ou funcionários e oito indivíduos qualificados, principalmente da sociedade civil, designado pelos ministros

definitiva do texto de lei pelo Parlamento e isso unicamente para verificar a conformidade desse texto ou de um de seus dispositivos com a Constituição.

⁹⁴² ENTERRÍA, Eduardo Garcia. *Hacia una nueva justicia administrativa*. 2ª ed. Madrid: Civitas, 1989, p. 73-74.

⁹⁴³ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Aula”. *Apud* AMARAL, Paulo Adyr Dias do. “Processo Tributário na França: a garantia do contraditório. Algumas comparações com o sistema brasileiro”. *Revista Internacional de Direito Tributário da Abradt*. Vol. 7, p. 139-172, Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 151.

⁹⁴⁴ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *op. cit.*, 2007, p. 151.

⁹⁴⁵ BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l’impôt*. 4ª ed. Paris: LGDJ, 2001, p. 148-149 *Apud* AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *op. cit.*, p. 151-152.

responsáveis pela economia e finanças, assuntos sociais, interior e pelos presidentes da Assembleia Nacional, do Senado e do Conselho Econômico, Social e Ambiental. O secretariado do Conselho é chefiado por um secretário-geral, magistrado do Tribunal de Contas, que é responsável pela organização dos trabalhos.

A partir de uma proposta do presidente, o conselho decide sobre seu programa de trabalho, e nomeia um relator-geral ou vários relatores-gerais. Podem ser nomeados relatores os membros recrutados pela *École nationale d'administration* ou da *École Polytechnique*, os administradores da Assembleia Nacional, os administradores do Senado e os professores e palestrantes das universidades, podendo ainda ser convocada qualquer outra pessoa escolhida de acordo com suas habilidades particulares. Os relatórios produzidos são submetidos, anualmente, ao Presidente da República e ao Parlamento. Assim, o órgão contribui para informar ou orientar decisões tomadas pelas autoridades públicas.⁹⁴⁶

O *Conseil des Prélèvements Obligatoires* promove um permanente diálogo com o ministério da economia e finanças, além estudar o Direito Tributário Comparado, especialmente entre os Estados da União Europeia. Com uma composição multiforme, oriunda de segmentos diversos, e em face do elevado prestígio de que goza, diversas de suas proposições são assimiladas e efetivadas, seja pelo Governo, seja pelo Parlamento.⁹⁴⁷

12.5. As Comissões Permanentes de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária

Com o objetivo de fazer frente à grave tendência de multiplicação desorganizada de diplomas legais esparsos, de técnica legislativa defeituosa e de propósitos casuísticos, o que é altamente prejudicial à saúde da democracia, cabe mencionar as iniciativas inovadoras que vão ao encontro da ideia de saneamento do sistema normativo-tributário e de promoção de um diálogo entre os Poderes e com os representantes da sociedade civil. Trata-se das Comissões Permanentes de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária instaladas no Município de Belo Horizonte e no Estado de Minas Gerais.

Esse tipo de comissão, aberta, participativa e integradora, busca trazer um nível mais elevado de racionalidade legislativa, na linha do que ensina Manuel Atienza, como a racionalidade *linguística; a jurídico-formal; a pragmática; a teleológica e a ética*,⁹⁴⁸ com vistas

⁹⁴⁶ FRANÇA. *Conseil des prélèvements obligatoires*. Disponível em: <<https://www.ccomptes.fr/fr/institutions-associees/conseil-des-prelevements-obligatoires-cpo/mission>>. Acesso em: 27 ago. 2020.

⁹⁴⁷ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *op. cit.*, p. 153.

⁹⁴⁸ Cf. ATIENZA, Manuel. *op. cit.*, 1997, p. 27-40. Orientada do professor da Universidade de Alicante, Roberta Nascimento, em sua tese de doutoramento, explica que ele sempre criticou que um dos principais deficits da teoria *standard* da argumentação jurídica é a desconsideração do fato de que não se argumenta somente no processo de interpretação e aplicação do Direito, mas também no processo de seu estabelecimento, da sua produção. Para tanto, Atienza propõe cinco níveis de racionalidade para os textos legislativos, os quais funcionam também como critérios de correção (ideais normativos), além de servir para avaliar a qualidade final do produto legislativo. Fixando como premissa que um processo legislativo mais racional pudesse garantir

à razão prática, para encontrar, enfim, *racionalidade na produção e na aplicação do direito*.⁹⁴⁹ Tal tarefa, além de contínua e permanente, corresponde ainda às exigências democráticas contemporâneas.⁹⁵⁰ Assim, congregando uma ampla representação dos mais diversos segmentos sociais, profissionais e econômicos, com a participação de juristas, economistas e contabilistas de diversas academias e organizações nacionais e internacionais, além do corpo técnico-administrativo dos governos e representantes do Parlamento, as comissões produziram pesquisas, estudos, avaliações e sugestões aos chefes do Poder Executivo, que foram efetivamente implementadas, conforme se verá adiante.

Ambas as comissões foram arquitetadas a partir da doutrina de Misabel Derzi e, como a própria autora aponta,⁹⁵¹ foram inspiradas no modelo do Conselho de Impostos francês. Os trabalhos desse tipo de colegiado representam um importante ganho da luta por reconhecimento do cidadão-contribuinte vulnerável (material, formal e processualmente), que fica à mercê de um Estado arrecadatário e insensível à promoção social.⁹⁵² Cuida-se de verdadeiro instituto de participação popular que integra o processo decisório estatal a partir da entrega de relatórios ao chefe do Poder Executivo, servindo de base para o Governo iniciar o PLT. Mencione-se, ainda, que, como visto, as comissões seguem a trilha da alteração constitucional que outorgou competência semelhante ao Senado Federal, demonstrando a tendência de sofisticação dos estudos sobre o aperfeiçoamento da legislação.

12.5.1. A Comissão Permanente de BH

Durante a gestão de Misabel Derzi como procuradora-geral do Município de Belo Horizonte, foi idealizado um órgão consultivo denominado *Comissão Permanente de*

um produto racional (a lei), Atienza propõe a racionalização da prática legislativa, a partir do desenvolvimento de cinco modelos (ideias ou níveis) “ideais” de racionalidade. (NASCIMENTO, Roberta Simões. *op. cit.*, p. 50-54).

⁹⁴⁹ Thomas Bustamante considera que a teoria da legislação de Atienza é a mais robusta e enriquecedora contribuição que se possa encontrar na literatura de Filosofia do Direito e da argumentação jurídica, reconhecendo, ainda a plausibilidade da tese do autor espanhol no sentido de que a teoria da argumentação jurídica deve desenvolver *standarts* e regras voltados ao âmbito legislativo, analisando as exigências de racionalidade que se impõem nesse contexto. (BUSTAMANTE, Thomas. “Racionalidad judicial y racionalidad legislativa: un 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: AGUILÓ REGLA, Josep; GRÁNDEZ CASTRO, Pedro (Coord.). *Sobre el razonamiento judicial*. Una discusión con Manuel Atienza. Lima: Palestra Editores, p. 43-57, 2017, p. 54-56).

⁹⁵⁰ Isso foi reconhecido no próprio relatório da comissão do Estado de Minas Gerais. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *ICMS: diagnósticos e proposições* – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. XXXIX.

⁹⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2009, p. 468.

⁹⁵² RIBEIRO, Rodrigo Araújo. *Teoria geral e prática do tributo participativo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 221. Para o autor, “ao participar da fase preparatória, os membros da comissão, alguns pertencentes aos quadros diretos da administração pública municipal (procurador-geral do município e secretário municipal de finanças, dentre outros) e os demais previamente convocados e representantes de setores da sociedade [...], pesquisarão e proporão modificações na legislação tributária municipal, tomando-se como parâmetro, notadamente, a justa distribuição da carga tributária. A opção popular do governo do PT em Belo Horizonte [...] demonstra, claramente, como uma decisão política de ampliação da participação do projeto de lei fiscal local, em princípio detida exclusivamente pelo governante, permite combinar as duas formas de democracia, participativa e representativa”.

Simplificação e Revisão da Legislação Tributária, instituída pelo Decreto nº 11.943, de 14 de fevereiro de 2005, do então prefeito Fernando Damata Pimentel, com o objetivo de “pesquisar e propor modificações a serem introduzidas no ordenamento, considerando os efeitos econômicos e sociais de sua aplicação, a justa distribuição da carga tributária, assim como a segurança, a transparência e a praticidade na administração dos tributos”. A comissão foi criada no âmbito da Procuradoria-Geral e da Secretaria Municipal de Finanças, sendo membros permanentes o procurador-geral e o secretário de finanças, que organizaram seus trabalhos, os temas investigados e os demais integrantes.

A Comissão municipal obteve sucesso conforme demonstram os relatórios por ela produzidos.⁹⁵³ O Primeiro Relatório, dividido em quatro partes (Parte I – O aumento dos custos da administração tributária; Parte II – Diagnóstico das relações entre os contribuintes e a administração municipal; Parte III – O tributo participativo; Parte IV – As propostas da Comissão: O tributo participativo), deixou evidenciado que a comissão se debruçou sobre assuntos importantes como o princípio da praticidade, a transação no Direito Tributário e a melhoria das relações entre o Fisco e os contribuintes.

Além de diversas proposições administrativas, o Primeiro Relatório sugeriu dois projetos de lei, que acabaram sendo apresentados pelo chefe do Poder Executivo à Câmara Municipal e resultaram em leis. O PL nº 698/2005, encaminhado à Câmara pela mensagem nº 34, tinha por objetivo autorizar a “isenção de tributos municipais, nas hipóteses em que o ônus do pagamento recair sobre a Administração Pública direta ou indireta do Município” e resultou na Lei nº 9.145, de 13 de janeiro de 2006. Já o PL nº 699/2005, encaminhado pela mensagem nº 33, pretendia autorizar “a transação para prevenção e terminação de litígios relativos a crédito tributário objeto de processos administrativos ou judiciais, nos casos que menciona, e fixa obrigações acessórias” e resultou na Lei nº 9.158, de 14 de janeiro de 2006.

O Segundo Relatório contempla estudos mais aprofundados sobre o ISSQN. Após a identificação de diversos problemas do imposto (1. Limites ao poder de tributar dos municípios em contratos com a expansão dos tributos federais; 2. A guerra fiscal entre os municípios; 3. O peso dos tributos federais e estaduais nas despesas dos municípios; 4. Problemas na Administração Tributária do ISSQN), a Comissão propôs diversas recomendações ao prefeito, sugerindo, por exemplo, a integração das Administrações Tributárias, a melhoria dos

⁹⁵³ Cf. BELO HORIZONTE. Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária. “1º Relatório da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária ao Prefeito de Belo Horizonte”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler (Diretores). *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 4, Belo Horizonte: Del Rey, jul./dez. 2005, p. 392-621; BELO HORIZONTE. Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária. “2º Relatório da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária ao Prefeito de Belo Horizonte”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler (Diretores). *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 7, Belo Horizonte: Del Rey, jan./jun. 2007, p. 195-461.

instrumentos de controle e fiscalização dos prestadores de serviços e a responsabilização do tomador na contratação de serviços que resultem em fraude/evasão. A Comissão também se debruçou sobre problemas complexos, como a questão da justiça tributária e da carga fiscal, desmistificando e atualizando dados, a ponto de concluir pela suavidade da carga tributária com que trabalhava o Município de Belo Horizonte, isto é, constatou-se que ela não representava obstáculo ao desenvolvimento e ao pleno emprego no setor de serviços.

O trabalho intelectual e a profundidade com que tais questões foram tratadas é motivo de celebração. A Comissão anteviu discussões que ainda permanecem candentes (como a tributação do comércio eletrônico e dos produtos digitais⁹⁵⁴ ou os problemas federativos decorrentes da exoneração do ISSQN nas exportações de serviços). As modificações legislativas e administrativas que foram implementadas em decorrência das sugestões da comissão, além dos seus inúmeros trabalhos acadêmicos que decorreram dos difíceis temas tributários por ela abordados – como a praticidade, a imunidade tributária do Município na qualidade de contribuinte de fato, os aspectos material e espacial do ISSQN, etc. – somaram-se à principal função da instituição, que interessa nesse momento: a opção da Administração pelo caminho do diálogo e do debate entre os mais diversos atores que influenciam na produção da lei tributária.

Infelizmente, nos governos seguintes, não houve o mesmo empenho do Poder Executivo para a manutenção das reuniões e para a produção de novos relatórios da comissão municipal. Há que se concordar com Rodrigo Araújo Ribeiro que concluiu que “a falta de vontade política para manutenção e suporte desse instituto de participação é o fator principal para a perda da força e credibilidade desta prática política,”⁹⁵⁵ prejudicando a luta pela democratização do PLT.

12.5.2. A Comissão Permanente de MG

Na mesma senda e com o mesmo propósito, mais recentemente, o Decreto Estadual nº 46.722, de 5 de março de 2015, constituiu a comissão do Estado de Minas Gerais, no âmbito da Secretaria de Estado de Casa Civil e de Relações Institucionais e da Secretaria de Estado de Fazenda, “com o objetivo de promover estudos, pesquisas e propostas para o aperfeiçoamento

⁹⁵⁴ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 43, p. 527-547. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. PISCITELLI, Tathiane dos Santos; LARA, Daniela. (Org.). *Tributação da Economia Digital*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2020.

⁹⁵⁵ RIBEIRO, Rodrigo Araújo. *op. cit.*, p. 228. Ele observa o seguinte: “O que se verifica é que a forma de democracia direta e responsável pela realização das demandas populares e pela ampliação da legitimidade do governo foi a razão mais importante que levou as pessoas a participar das reuniões do orçamento participativo. Entretanto, o que motivará a permanência dos trabalhos desenvolvidos pela comissão permanente e a luta pela participação na produção do Direito tributário?” (p. 228).

do sistema jurídico-tributário mineiro, considerando os efeitos econômicos e sociais de sua aplicação, a justa distribuição da carga tributária, assim como a segurança, a transparência e a praticidade na administração dos tributos” (art. 1º). Além disso, segundo o art. 2º, a Comissão poderá “realizar estudos considerados relevantes para o cumprimento de sua finalidade, em conjunto com outros entes da Federação, e, em especial, acompanhar projetos de reforma tributária e seus impactos no âmbito do sistema jurídico estadual.”

O Primeiro Relatório teve por foco o principal tributo estadual, o ICMS. A comissão promoveu uma análise profunda da legislação tributária do Estado de Minas Gerais com base no levantamento dos princípios, normas e regras mais relevantes, seus fundamentos e pressupostos, “com vistas à edificação de um sistema mais justo, simplificado e eficiente, mais coerente com o perfil constitucional do tributo e com o federalismo fiscal brasileiro”. Além disso, suscitou-se o “diálogo com a doutrina estrangeira e com os estudos de grandes organizações internacionais, de modo a traçar um perfil para o ICMS consistente com as tendências recentes, desde que úteis e adequadas ao nosso País e, em especial, ao Estado de Minas Gerais”.⁹⁵⁶

Além dos trabalhos da comissão terem resultado em diversas medidas regulamentares e administrativas,⁹⁵⁷ há que se destacar que o governador encaminhou à Assembleia Legislativa o PL nº 4.136/2017, para instituir o Programa de Regularização de Créditos Tributários e alterar a Lei nº 6.763, de 1975, que consolida a legislação tributária do Estado. Na mensagem nº 262, de 2017, o chefe do Poder Executivo mencionou que estava atendendo a uma das recomendações expostas no relatório da comissão, propondo alterações com o intuito de reduzir, aprimorar, simplificar e racionalizar dispositivos que tratam de penalidades tributárias. Assim, os arts. 34 a 37 da proposta realizaram diversas alterações nas penalidades previstas na lei estadual.

Também foram propostas revogações de alguns dispositivos envolvendo multas tributárias (como o agravamento por reincidência) pelo art. 55 da mencionada proposição, coroando os trabalhos realizados pela Subcomissão III da comissão, cujo objeto de estudo contemplava “a política das multas no Estado e a sua contínua revisão por parte do Conselho de Contribuintes e pelo Poder Judiciário”. A proposição foi anexada a outra (PL nº 3.397/2016),

⁹⁵⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2017, p. XXXIX.

⁹⁵⁷ “[A] diminuição do peso das obrigações acessórias, o alívio da burocracia estatal e a simplificação tributária foram contemplados neste Relatório, com a conseqüente redução do custo do cumprimento das obrigações (*compliance*). Basta considerar que 501 regimes especiais (relativos à emissão, escrituração e dispensa de documentos fiscais) serão extintos à medida em que os procedimentos neles previstos forem incorporados ao Regulamento do ICMS, com o que obteremos mais transparência, generalidade e garantia de tratamento isonômico a todos os contribuintes.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2017, p. XL).

também de autoria do governador, e resultou na Lei nº 22.549, de 2017, saneando o complexo normativo relativo às penalidades constantes na lei tributária mineira.

O Segundo Relatório centrou os seus estudos nas reformas feitas pelo Poder Executivo, na implementação da LC nº 160/2017 – que teve por objetivo pôr fim à guerra fiscal – assim como na contínua reforma tributária que vem sendo realizada pelo STF. Além disso, quanto às propostas de reformas tributárias em tramitação no Congresso Nacional, de *lege ferenda*, a comissão estabeleceu os princípios e as regras cogentes, como o federalismo e os direitos e garantias individuais e sociais, postos na CRFB/88 como cláusula pétrea.

Como se pode perceber, a excelência e profundidade dos trabalhos da comissão resultaram em medidas concretas no intuito de aprimorar e racionalizar o sistema jurídico tributário estadual e nacional. Além disso, composto por profissionais de excelência e com robusta base teórica, os profícuos trabalhos ali produzidos poderão ainda conduzir, por muito tempo, novas alterações legislativas e administrativas. A comissão teve o mérito, ainda, de reunir as mais diversas visões em um foro aberto e transparente, oportunizando o contato dos representantes da sociedade civil e de grupos empresariais.

Por outro lado, não deixa de ser importante criticar a presença tímida dos parlamentares estaduais na comissão. A tradição de o Parlamento brasileiro ser reativo e pouco proativo e a complexidade da matéria tributária podem ter sido a causa da pouca atenção dispensada pelos deputados estaduais no valioso trabalho da comissão. Outro motivo pode ter sido o fato de o órgão colegiado ter sido instalado dentro do Poder Executivo – de forma diversa, por exemplo, da inspiração francesa – de modo que o contexto político retira, naturalmente, o apoio de certos grupos parlamentares na atuação.

Sem dúvida, o ideal é que a comissão fosse instalada fora do Poder Executivo, partindo, por exemplo da cooperação entre os diversos Poderes estaduais, o que poderia representar ainda mais imparcialidade e liberdade para a sua atuação. Todavia, é bom que se reconheça: a falta de tradição e especialização do jurista brasileiro (que desconhece o trabalho de um legista ou *draftsman*, como exposto a seguir) para realização de trabalhos de tal porte e desafio – ante a extrema complexidade tributária brasileira – pode fazer com que uma comissão instituída para além do Poder Executivo nunca consiga chegar a um resultado tão efetivo quanto ao que chegou as comissões ora examinadas.

Enfim, composto por entidades da sociedade civil e da academia, membros da tecnoburocracia governamental, políticos de diversas esferas, além de contar com regular produção intelectual de relatórios e de proposições, o órgão tornou-se um excelente exemplo de um espaço que viabiliza a participação e o controle social, que fornece aos cidadãos dados e

informações sobre a política tributária,⁹⁵⁸ facilitando a reparlamentarização da discussão tributária.

12.6. A técnica legislativa de consolidação das leis no direito brasileiro

Não custa repetir: a técnica só existe em sua relação com a política e é despropositado pensar que ela deveria prevalecer ou seria melhor que a política. Não existe uma oposição entre uma esfera e outra, de forma que a política se serve da técnica e toda técnica tem implicações políticas.⁹⁵⁹ O perigo da supremacia ou do primado absoluto dos técnicos (a tecnocracia), foi, há muito, denunciado de forma pioneira no Brasil por Themístocles Brandão Cavalcanti, que defendeu que o justo equilíbrio entre o Direito, a Técnica e a Política é que protege os homens das soluções totalitárias, sendo uma das condições da democracia. O autor já pontuava a necessidade de o Parlamento se reestruturar para participar e melhor decidir as demandas que lhe batem as portas.⁹⁶⁰ Assim, cabe frisar que o conteúdo da norma pertence ao Poder Legislativo e aos representantes do povo. No entanto, não deixa de ser importante o trabalho de técnicos com o objetivo de orientar ou conduzir o processo metodológico para a criação da norma.

Manuel Atienza defende que a disciplina da técnica legislativa, que teria por objetivo *otimizar* a lei, implicou também em uma profissionalização na produção do Direito, tanto por parte do Poder Legislativo quanto pelos órgãos de cúpula da Administração e dando ensejo a uma nova profissão jurídica: a de *draftsman* ou redator das normas.⁹⁶¹ Marta Tavares de Almeida enxerga, ainda, uma diferença entre o *draftsman* (mais apropriado para países de *common law*) e o “legista”, que trabalha com a forma e o conteúdo da lei em sistemas de redação legislativa descentralizada, como é o caso dos países de *civil law*.⁹⁶²

⁹⁵⁸ “[A] figura do Tributo Participativo, combinando elementos de democracia representativa e democracia participativa, permite aos cidadãos participarem de um processo de negociação e deliberação sobre prioridades, quer na distribuição dos bens públicos (Orçamento Participativo) quer na análise, estudos e propostas para a elaboração de uma lei fiscal mais justa (Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária).” (RIBEIRO, Rodrigo Araújo. *op. cit.*, p. 229).

⁹⁵⁹ CARVALHO NETO, Menelick de. “Racionalização do Ordenamento Jurídico e Democracia”. In: MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. *A Consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte, 2003, p. 22.

⁹⁶⁰ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. “Política e Tecnocracia”. *Revista de Ciência Política*. v. 3, n. 2, p. 3-20, Rio de Janeiro: 1969.

⁹⁶¹ ATIENZA, Manuel. *Contribución a una teoría de la legislación*. Madrid: Cuadernos Civitas, 1997, p. 22. Segundo Atienza, “dadas as afinidades existentes entre essas duas disciplinas e o fato de que a técnica legislativa está ainda em seu começo, enquanto a dogmática jurídica (a Jurisprudência) pode ser considerada com razão como um dos saberes sociais com maior tradição, a primeira poderia utilizar-se da segunda como modelo”, para evitar, como explica o autor, o cometimento de erros cometidos pela dogmática, que também tem seu caráter de técnica, mas acabou se lançando a discussões pseudocientíficas do tipo da busca de naturezas jurídicas.” (p. 22-23, tradução livre).

⁹⁶² “A profissão de *draftsman* nasceu no Reino Unido, em 1896, com a criação do *Office of Parliamentary Counsel*, ao qual foram atribuídas funções especializadas de redação legislativa. A concentração da redação legislativa num único serviço, com um corpo de redatores profissionais, caracteriza o sistema de *redação centralizada*. Neste sistema, existe uma separação entre a fase de preparação da lei (legística material) e a fase de redação legislativa (legística formal). A lei é redigida de acordo com as instruções recebidas de diversos departamentos ministeriais, que são responsáveis pela determinação do conteúdo da lei em consonância com a vontade do legislador. Esta prática de centralizar a redação legislativa num serviço especializado tornou-se uma característica dos países do *Commonwealth*. Num sistema de *redação descentralizada*, sistema adotado em todos os outros

A tarefa de reorganização ou consolidação das leis obedece a um *iter*, a técnicas e a métodos específicos; obedece a critérios variáveis de abrangência (geral, temática etc.); envolve procedimentos e limites operacionais ou condicionamentos próprios acerca de conteúdos, conforme seja da alçada do Parlamento, do Executivo ou de órgãos técnicos; e atende a critérios de simplificação e de ordenação.⁹⁶³ A Legística organizativa, é, portanto, um instrumental da Legística material e formal que se ocupa da apresentação e sistematização da norma de modo a alcançar o objetivo pretendido na solução do problema a que ela se propõe.

No tópico em que disciplina o processo legislativo, a CRFB/88 determinou que fosse editada uma lei complementar sobre a elaboração, a alteração, a redação e a consolidação das leis (parágrafo único do art. 59). A LC nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, atendeu essa determinação de estabelecer diretrizes para a organização do ordenamento jurídico, já tendo sido alterada em alguns aspectos pela LC nº 107, de 26 de abril de 2001. Essa lei é a regra geral para orientar e disciplinar o modo da feitura das leis brasileiras e, entre outros assuntos, estabelece as orientações sobre a consolidação das leis.

A lei determina o modo como deverá ser organizado o corpo legislativo, ao propor a codificação de matérias correlatas em um único diploma legal. Ela estabelece as orientações necessárias para os procedimentos que deverão ser realizados para a codificação e consolidação das leis. A importância da existência de uma técnica legislativa para a feitura das leis está relacionada ao fato de que, quando essa norma jurídica cumprir o devido processo legislativo que possibilite a sua validade e eficácia, ela irá adentrar um ordenamento jurídico já existente. A concepção do direito como uma experiência normativa compreende e explica a necessidade de também existirem regras claras e precisas, tanto para o devido processo legiferante quanto para a redação de uma norma.

A consolidação das leis e de outros atos normativos é objeto do Capítulo III da referida lei complementar, mais especificamente, nos seus arts. 13, 14 e 15. Os artigos 16 e 17 tratam do processo de consolidação a ser conduzido no âmbito do Poder Executivo, relativamente aos decretos de conteúdo normativo e geral e demais atos normativos inferiores em vigor. A consolidação das leis é prevista para evitar a existência de textos contraditórios sobre a mesma

países europeus, a determinação do conteúdo da norma e a redação legislativa são da responsabilidade do mesmo departamento – aquele que detém a iniciativa legislativa. Ora, neste sistema, parece-nos conveniente que os juristas tenham uma preparação global – nos dois domínios da *legística* – eis o *legista*. Esta designação deve englobar os juristas com uma preparação específica/profissional para a elaboração da lei, quer ao nível da determinação do conteúdo da lei, quer ao nível da redação legislativa.” (ALMEIDA, Marta Tavares de. “Legista – uma nova profissão?”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 41, p. 35-43, out./dez. 2005, p. 36.).

⁹⁶³ PIRES, Maria Coeli Simões. “A Temporalidade da Norma e o Processo de Consolidação de Leis: Vigência, Revogação e Direito Adquirido”. In: MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. *A Consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte, 2003, p. 115.

matéria; eliminar as regras ultrapassadas; revisar e organizar as normas vigentes, condensando-as em um só texto.

O art. 13 diz que a consolidação será realizada pela reunião em códigos e codificações, que serão integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal. Esse procedimento irá integrar todas as leis pertinentes a um único diploma, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação de seu alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados. Posteriormente, são definidos os procedimentos a serem tomados no caso de se efetuar a consolidação de um assunto objeto de diversas leis, isto é, quais os atos que podem ser realizados para atingir essa meta, que pretende concluir o trabalho final em um texto legal com clareza, consistência e lógica interna.

A premissa básica da técnica de consolidação é a de que deve ser preservado o conteúdo normativo original dos dispositivos consolidados. A partir desse parâmetro é permitida a alteração dos textos legais base pela introdução de novas divisões; pela mudança e alteração da posição dos artigos consolidados; e pela junção de disposições repetitivas ou de valor normativo idêntico. Merece realce o fato de que consolidar não é legislar: é agrupar legislação já elaborada, reunir essa legislação em volume único e, *in extremis*, em alguns textos únicos. Ou seja, o Direito não é inovado é apenas sistematizado, tratado metódica e sistematicamente. Consolidar, então, não é uma atividade típica do Legislativo, mas do Executivo.⁹⁶⁴

Dessa forma, o fundamento da ação do Poder Legislativo no processo de consolidação não é legislativo, mas fiscalizatório. A ação desse poder é amparada pelo art. 49, XI, da CRFB/88, que impõe ao Congresso Nacional o dever de zelar pela preservação de sua competência normativa em face das atribuições normativas de outros Poderes. O Poder Legislativo age, então, concomitantemente ou *a posteriori*, controlando a perfeição do procedimento consolidatório e, principalmente, zelando para que os textos consolidados não apresentem inovações jurídicas, o que poderia redundar em atribuição legislativa ao consolidador.⁹⁶⁵

O modelo ideal para o funcionamento da técnica legislativa da consolidação impõe que: (i) paralelamente ao processo tradicional de criação da lei, haja um processo voltado para a sua organização, de forma institucionalizada, permanente, autônoma, e de natureza executiva, fazendo uso de um ferramental científico para a melhoria da qualidade à lei (Legística); (ii) a

⁹⁶⁴ DEZEN JÚNIOR, Gabriel. "O Instituto da Consolidação: Panorama Histórico, Jurídico e Político". In: MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. *A Consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte, 2003, p. 47.

⁹⁶⁵ DEZEN JÚNIOR, Gabriel. *op. cit.*, p. 50.

organização da lei vigente seja conduzida por um órgão oficial independente, com perfil técnico (e não político), ligado ao governo (e não ao Parlamento), composto por legistas, submetidos a um tipo de formação específica (ainda não estruturada ou disponível no Brasil), com domínio dos saberes contidos na chamada Ciência da Legislação; (iii) seja operacionalizada por estrutura do Poder Executivo e avalizada pelo Legislativo. O órgão técnico responsável deve procurar manter formas de intercâmbio entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário durante os trabalhos de formulação dos textos consolidados, a fim de, como demonstra a experiência internacional, facilitar sua tramitação futura e sua tranquila recepção nos corredores forenses.⁹⁶⁶

Fica evidente, assim, no que concerne à técnica de consolidação legislativa, que houve um avanço significativo no país a partir da LC nº 95/98, e, posteriormente a partir da LC nº 107/01, oportunizando a criação de um modelo moderno para possibilitar o tratamento dos vários temas com um mínimo de vinculatividade, evitando o prosseguimento do quadro permanente de caos legislativo. Todavia, a pouca aplicação prática do instrumento demonstra que as leis não representaram um efetivo comprometimento dos governos e dos representantes do povo com a almejada racionalização do ordenamento jurídico para a melhoria, no final das contas, das condições dos destinatários das normas. Não se preocupa com o saneamento do passado, nem com a racionalização para o futuro.⁹⁶⁷

Infelizmente, na prática legislativa tributária, por vezes, o que se percebe é um movimento contrário ao de consolidação. Quando o governador do Estado de Minas Gerais apresentou o projeto de lei nº 280, de 1975, seu objetivo era consolidar a legislação tributária, em um único diploma. Assim nasceu a famosa Lei nº 6.763, de 1975. Atualmente, contudo, há inúmeras leis tributárias no Estado, versando especificamente sobre outros impostos (ex., a Lei nº 14.941, de 2003, trata do ITCD) ou taxas (ex., a Lei nº 19.976, de 2011, institui a TFRM).

12.6.1. A consolidação como procedimento executivo e a parceria com o Legislativo em MG

A experiência internacional de consolidação das leis demonstra a necessidade de articulação entre as instâncias políticas para sua implementação. Por outro lado, como se viu acima, a lei geral brasileira não deixa claro quem serão os responsáveis pelo trabalho de saneamento normativo, é dizer, tanto o § 1º do art. 59 da CRFB/88 quanto a LC nº 95/1998 não indicam precisamente quem deve proceder à organização legislativa, motivo pelo qual os projetos eventualmente formulados com este objetivo ficam à mercê das regras ordinárias de

⁹⁶⁶ RIZEK JUNIOR, Rubens Naman. *op. cit.*, p. 304-307.

⁹⁶⁷ No Município de Belo Horizonte, por exemplo, há mais de 10 leis versando sobre o ITBI, um imposto relativamente simples. Não bastasse a inexistência de saneamento normativo, percebe-se que o legislador vem criando novas regras, instituindo isenções, por exemplo, sem se preocupar com o princípio da consolidação das leis. Cf. Leis Municipais nºs 5.492/1988, 5.641/1989, 5.839/1990, 8.147/2000, 8.405/2002, 9.532/2008, 9.814/2010, 10.378/2012, 10.626/2013 e 10.692/2013.

distribuição de competências e limitações dos direitos de iniciativa legislativa, o que, evidentemente, prejudica o início dos trabalhos de simplificação.

A lição obtida no direito comparado acerca dos projetos de racionalização e sistematização das leis realmente demonstra a necessidade do trabalho técnico prévio, o que torna o procedimento de natureza executiva e não política, na medida em que, no procedimento de consolidação, não há inovação jurídica, mas apenas reorganização. A título de exemplo, basta citar o “acordo interinstitucional” entre Conselho, Comissão e Parlamento Europeus, de 20 de dezembro de 1994 – ratificado em 18 de janeiro de 1995 –, com base no qual o Parlamento Europeu se compromete a examinar e aprovar os projetos de consolidação apresentados pelo Executivo sem repor em discussão a substância da normativa em vigor.⁹⁶⁸

Por outro lado, a LC nº 95/98 dá apenas sinais sobre a necessidade de implementação de uma parceria entre os Poderes Executivo e Legislativo para promover a consolidação das leis. Da leitura do art. 14, verifica-se que a lei admite que qualquer um dos Poderes proceda ao levantamento da legislação federal para dar início ao processo, que poderá ser feito até mesmo por um parlamentar. O Estado de Minas Gerais, ao regular o assunto, por seu turno, optou, claramente, pela fundamental participação conjunta dos Poderes na tarefa de consolidação. Observe-se.

Após alguns projetos de lei que tramitaram sem sucesso e acabaram sendo arquivados,⁹⁶⁹ o PLC nº 50/2004, foi o que resultou na Lei Complementar Estadual nº 78, de 2004, que “dispõe sobre a elaboração, a alteração e a consolidação das leis do Estado de Minas Gerais”. Regrando o tema de forma relativamente inovadora em relação ao modelo federal, Minas Gerais preencheu um espaço importante de sua autonomia federativa, de acordo com suas peculiaridades, e exige uma articulação entre os Poderes para implementação da consolidação.

A lei mineira concebe a consolidação de leis como a sistematização de textos esparsos tratando da mesma matéria e determina a criação de um grupo político governamental para conduzir o trabalho de elaboração, em etapas e por temas, de anteprojetos a serem submetidos ao trâmite parlamentar. A ideia de uma cooperação mútua entre os Poderes é positivada no texto da lei complementar estadual, tornando-se fundamental a constituição de um grupo de trabalho com a participação de representantes de cada um.⁹⁷⁰ Dessa forma, um parlamentar não poderá

⁹⁶⁸ PAGANO, Rodolfo. *op. cit.*, p. 55-56.

⁹⁶⁹ Cf. PL nº 434/2003 e PL nº 2.009/98. O PL nº 2.009/98 foi resultado de um grupo de trabalho formado na ALMG com vistas à sistematização e à consolidação da legislação mineira, antes mesmo dos movimentos de Brasília.

⁹⁷⁰ “Art. 17 – Os Poderes Executivo e Legislativo promoverão, mediante cooperação mútua, a consolidação das leis estaduais, com o objetivo de facilitar a sua consulta, leitura e interpretação. [...] Art. 19 – As ações destinadas à sistematização das leis, a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 17, ficarão a cargo de Grupo Coordenador a ser constituído conjuntamente pelos Poderes Legislativo e Executivo e integrado por um representante de cada um desses Poderes, e igual número de

unilateralmente capitanear um processo legislativo para a consolidação legislativa, sendo condição necessária a criação de um grupo de trabalho especialmente voltado para a consolidação.

José Edgard Penna Amorim Pereira, então técnico da Casa legislativa que contribuiu para os estudos prévios da proposição de lei, explica opção do legislador estadual em emprestar ao instituto da consolidação uma natureza administrativa, não legislativa,⁹⁷¹ daí a necessidade da parceria entre os Poderes Legislativo e Executivo. Segundo o autor, foi necessário estabelecer a compulsoriedade da parceria entre esses Poderes no próprio projeto de lei, de maneira que se prestigiasse a importância do papel do Executivo na tarefa, não só como homologador final do resultado dos trabalhos, mas, sobretudo, por ser ele o Poder, especialmente no âmbito estadual, que mais aplica a legislação.⁹⁷² A composição paritária dos grupos técnicos que deverão estudar as matérias e a forma da consolidação exige e enseja negociação entre os Poderes.

Da mesma forma, Menelick de Carvalho Netto, também artífice do procedimento mineiro, partindo da visão luhmanniana de que a função do Legislativo é a de constituir-se em uma arena de discussão pública, por meio de um processo no qual todos têm que poder se sentir representados e copartícipes, observa que o Poder Legislativo não tem a vocação para o procedimento de consolidação legislativa e que nenhum dos técnicos que o assessoram opera com a aplicação do Direito mas, sim, com os argumentos que adentrarão o Direito.⁹⁷³ Por outro lado, ressalta que mesmo a tarefa de racionalizar o ordenamento envolve participação democrática, exige que se pense a função do legislador e o papel constitucional da representação pluralista.

suplentes, ao qual caberá: I – selecionar matérias a serem objeto de sistematização; II – constituir, em função das matérias selecionadas, grupos de trabalho para proceder a estudo técnico preliminar e, se for o caso, elaborar anteprojeto de lei de sistematização ou de codificação. § 1º – Quando a matéria a ser consolidada for da competência do Poder Judiciário, do Ministério Público ou do Tribunal de Contas, os respectivos titulares indicarão representantes para participar dos grupos de trabalho previstos no inciso II do “caput” deste artigo, assegurada a paridade na representação. § 2º – O anteprojeto de lei de sistematização ou de codificação a que se refere o inciso II do “caput” deste artigo será encaminhado, por intermédio do Grupo Coordenador, ao Chefe do Poder que detenha a prerrogativa de iniciativa da matéria, ou, atendida a mesma condição, ao Procurador-Geral de Justiça ou ao Presidente do Tribunal de Contas”.

⁹⁷¹ O autor critica o modelo adotado pela lei complementar nacional por possibilitar, na prática, inovações no processo legislativo de consolidação. Confira-se: “provavelmente em razão das peculiaridades da política local, do relacionamento entre os Poderes na esfera estadual, ao promovermos essa análise da relação custo-benefício de se submeter um projeto de consolidação a um procedimento legislativo especial, que culminasse com a aprovação pela Assembleia Legislativa, entendíamos que, no caso de Minas, essa hipótese traria muito mais problemas, como a possibilidade de ocorrerem muitos conflitos de interpretação e, sobretudo, a possibilidade de o procedimento legislativo de consolidação de determinada legislação permitir, ou ensejar, a pressão de vários setores”. (PEREIRA, José Edgard Penna Amorim. *Articulação de competências entre os poderes no processo de consolidação das leis*. In: ALMG. *op. cit.*, 2003, p. 75).

⁹⁷² PEREIRA, José Edgard Penna Amorim. *op. cit.*, p. 75-77. Observa que a “parceria dos Poderes Legislativo e Executivo nesse projeto se consubstancia na indicação, pelos chefes de ambos os Poderes, de membros designados entre parlamentares e secretários de Estado a comporem o que, no projeto, se chama de Grupo Governamental de Consolidação, que seria o grupo de parceria política entre os dois Poderes. [...] Eleitos e priorizados esses temas, a tarefa passaria aos chamados Grupos Técnicos de Trabalho, compostos paritariamente de representantes indicados pelo presidente da Assembleia e pelo governador do Estado.” (p. 78-79).

⁹⁷³ CARVALHO NETTO, Menelick de. *op. cit.*, 2003, p. 27.

A lei mineira, ao impor a necessidade de um diálogo entre os Poderes e a instituição de grupos de trabalho para a proposta de saneamento do ordenamento jurídico estadual, mitiga a supremacia do Poder Executivo e avança muito na concepção de um procedimento mais legítimo e democrático. Não obstante, ainda há poucas iniciativas no intuito de efetivamente implementar essa racionalização, que se daria em benefício do destinatário das normas. No âmbito tributário, em que se discute até mesmo se determinadas regras foram recepcionadas pela atual CRFB/88, a tarefa de sanear o ordenamento seria hercúlea e, sem sombra de dúvidas, deve partir de um grupo organizado dentro do Executivo atuando em parceria com o Legislativo. A esperança é a de que o procedimento de consolidação possa ser uma experimentação legislativa para a evolução do PLT.

12.6.2. O CTN e a exigência de consolidação das leis tributárias

O CTN entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 1967, sendo reconhecido como um marco na racionalização da produção e da interpretação do Direito Tributário no país. Todavia, uma regra constante do texto do código tem sido simplesmente ignorada, qual seja: o art. 212 do CTN, que impõe a consolidação, em texto único, das leis respectivas de cada tributo. Apesar da norma encontrar-se em plena vigência, são raros os casos de cumprimento de tal dever. Apenas alguns Municípios⁹⁷⁴ – cuja legislação tributária é consideravelmente menos complexa que as dos Estados e da União – se atreveram a consolidar a legislação tributária vigente em sede regulamentar.

É importante deixar claro, desde logo, que consolidar as leis não é meramente regulamentá-las. Não se pode confundir os regulamentos dos tributos existentes (Regulamento do Imposto de Renda, do ICMS, etc), que acabaram por fazer a tarefa de compilação das inúmeras leis vigentes, mas acrescentam inúmeras normas infralegais, tornando o sistema ainda mais complexo, com a necessidade de consolidação legislativa em texto único dessas mesmas leis.

12.6.2.1. O art. 212 e o seu objetivo histórico de simplificação da legislação

O CTN estabeleceu em seu art. 212, desde sua redação original, a seguinte obrigação para os Poderes Executivos dos entes tributantes: “os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei,

⁹⁷⁴ É o caso do Município de São Paulo, que, mediante o Decreto nº 59.579, de 3 de julho de 2020, aprovou a “Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo”. Da leitura do anexo único do referido ato normativo, constata-se que ele, efetivamente, consolida as regras tributárias constantes de várias leis municipais, facilitando a aplicação e interpretação. O mencionado município tem se preocupado em promover consolidações regulares, em que pese não estarem sendo editadas, rigorosamente, anualmente e até 31 de janeiro.

a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.”.

Segundo o relatório apresentado por Rubens Gomes de Sousa, relator-geral da Comissão Especial nomeada pelo então Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, responsável pela elaboração do projeto do CTN, o objetivo da regra do art. 202 do projeto – que acabou sendo incorporada no código no art. 212 – era “facilitar o conhecimento da legislação tributária, podendo mesmo concorrer para melhorar sua sistemática [...]”. Ainda segundo o relatório, modificou-se o texto do correspondente art. 453⁹⁷⁵ do anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa, “de modo a prever a consolidação da legislação de cada tributo, o que apresenta maior adequação prática e atende às finalidades visadas, melhor que um texto único necessariamente heterogêneo”.⁹⁷⁶

Gomes de Sousa ainda aduziu em seu relatório que não seria compatível com o caráter normativo e nacional do Código aditar-lhe uma Parte Especial que consolidasse a legislação referente aos tributos federais apenas, pois preferia que, posteriormente, tal conduta fosse realizada pelo Poder Executivo federal.⁹⁷⁷ O projeto de CTN apresentado pela Comissão Especial dispôs, então, no seu artigo 202 que “o Poder Executivo expedirá por decreto, dentro de noventa dias contados da data da entrada em vigor deste Código, a consolidação, em texto único, da legislação vigente relativa a cada um dos tributos federais, a qual será republicada anualmente, sempre que ocorrer alteração”, redação muito próxima da que efetivamente entrou em vigor, na forma do artigo 212 acima transcrito.

Como se sabe, finalizada a proposição legislativa do que seria o futuro Código Tributário Nacional pela Comissão de Juristas, foi ela encaminhada para a Câmara dos Deputados. Entretanto, o PL nº 4.834/1954 não chegou a ser votado, ficando estagnado até ser retomado pelo então presidente Castello Branco, já após a Emenda nº 18/65, como parte do plano de reestruturação do Sistema Tributário Nacional. Assim, a despeito de a proposição de lei nº 4.834/1954 não ter prosperado, o trabalho ali desenvolvido foi reaproveitado e amadurecido no texto do PL do Congresso Nacional nº 13, de 1966, que foi transformado na Lei nº 5.172/1966.

⁹⁷⁵ “Art. 453. O Poder Executivo expedirá por decreto, dentro de noventa dias contados da entrada em vigor deste Código, a consolidação, em texto único, da legislação vigente relativa a todos os tributos federais, a qual será revista anualmente e republicada sempre que ocorrer alteração.”

⁹⁷⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: 1954, p. 261.

⁹⁷⁷ “Essa consolidação, sem dúvida desejável para simplicidade da consulta e uniformização do sistema tributário federal, tem o seu lugar próprio em lei à parte, até mesmo em face da sua maior suscetibilidade a reformas parciais e de relativa frequência: e neste sentido a Comissão entendeu dever incluir nas Disposições Finais e Transitórias uma disposição imperativa, endereçada ao Poder Executivo federal (art. 202).” (BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: 1954, p. 96).

Esse retorno histórico é importante para demonstrar que sempre foi uma preocupação dos operadores do Direito Tributário facilitar o conhecimento da legislação tributária pelo cidadão. Realmente, se é válido o brocardo *ignorantia legis non excusat*, isto é, mesmo que alegue o desconhecimento da lei, isso não seria justificativa para deixar de cumpri-la, ao menos deveria se esforçar o Poder Público para torná-las claras e uniformes. O art. 212 do CTN toca em aspecto extremamente relevante, na medida em que o emaranhado de diplomas legislativos, muitas vezes, faz com que o conhecimento da legislação vigente seja tarefa hercúlea. A complexidade, a falta de sistematização e a ausência de técnica legislativa fazem com que os contribuintes tenham enormes dificuldades em se orientarem quanto às suas obrigações tributárias, não sendo raro, dentro das próprias repartições fiscais que apenas um ou outro profissional tenha conhecimento exaustivo de determinadas matérias.

Cumprido, portanto, analisar a natureza e objetivos do art. 212 do CTN e os efeitos do descumprimento contumaz das Administrações Fazendárias ao dever jurídico de expedir, por decreto, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

12.6.2.2. O art. 212 do CTN como norma geral tributária e status de lei complementar

Como é cediço, o CTN foi recepcionado pela ordem constitucional vigente, como se lei complementar devesse fosse. Todavia, poderia se indagar se o conteúdo da norma do art. 212 do CTN seria realmente objeto de norma geral, hábil a obrigar todos os entes federados brasileiros. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu que a observância de normas gerais em matéria tributária é um imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, “gerais” não significa “genéricas”, mas sim “aptas a vincular todos os entes federados e os administrados”.⁹⁷⁸

A CRFB/88 dispõe, em seu art. 146, inciso III, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre os assuntos que indica. Fica claro pelo comando constitucional que a enumeração dos temas caracterizados como norma geral pela Constituição é meramente exemplificativa, isto é, o conceito poderá abarcar outras regras de caráter geral.⁹⁷⁹ Dessa forma, a norma do art. 212 – expressa ao obrigar os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais – caracteriza-se como norma geral

⁹⁷⁸ RE 433.352 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, RDDT nº 179, 2010, p. 188-191.

⁹⁷⁹ “[...] O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. [...]”. (RE 407.190, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13/05/2005).

tributária, apta a assegurar a segurança, uniformidade e racionalidade do sistema jurídico tributário nacional.⁹⁸⁰

12.6.2.3. O art. 212 do CTN: norma programática, transitória ou de eficácia plena?

A doutrina majoritária brasileira, ao se debruçar sobre o teor do art. 212 do CTN, considera que a norma teria natureza meramente programática, funcionando como diretriz, cujo descumprimento não viria acompanhado de qualquer sanção. Aliomar Baleeiro afirmou que a regra se trata de “sino sem badalo”, porque não haveria sanção prática para a inação ou omissão do Poder Executivo. Considera que o dispositivo valeria apenas como uma diretriz programática a benefício do conhecimento da legislação e da comodidade de funcionários e contribuintes.⁹⁸¹

É importante lembrar que, mesmo que se considere que a norma do art. 212 seria meramente programática – o que cabe discordar, conforme será exposto a seguir –, não se pode negar que são tipos de norma que, mesmo que parcialmente, produzem efeitos jurídicos. Vale dizer, em que pese, segundo essa linha de raciocínio, não surgirem direitos subjetivos de forma direta e imediata, por conter a regra simples diretriz jurídica, as normas programáticas são dotadas de uma “eficácia negativa”, que se opera por meio da: (a) revogação das disposições que não sejam compatíveis com o seu conteúdo (eficácia paralisante) e (b) impedimento da edição de normas infralegais que sejam editadas normas contrárias ao seu espírito (eficácia impeditiva).

Diante disso, Aurélio Pitanga Seixas Filho reconhece a necessidade da providência prescrita pelo art. 212 do *codex*, afirmando que, diante da grande quantidade de leis emitidas para cada imposto, depois de certo tempo, a consolidação dessas leis em um texto único traria uma certeza para o contribuinte sobre as normas jurídicas que estão em vigor e às quais deve dar cumprimento.⁹⁸² Não há como negar a normatividade do dispositivo do art. 212 do CTN, que estabeleceu um dever a ser cumprido no prazo de 90 dias da entrada em vigor do Código – que, de fato, foi descumprido pelas Administrações Tributárias – e, ainda, anualmente, até o dia 31 de janeiro de cada ano subsequente. Ou seja, a norma em análise não é transitória, como

⁹⁸⁰ “[O] estabelecimento de normas a respeito da consolidação de leis é hoje matéria reservada à lei complementar, de sorte que se faz irrelevante saber se o art. 212 do Código Tributário Nacional consubstancia, ou não, norma geral de Direito Tributário. Veiculando ele, como veicula, norma concernente à consolidação de leis, só poderá ser alterado, ou revogado, por lei complementar. Não há dúvida, portanto, de que a norma albergada pelo art. 212 do Código Tributário Nacional, típica norma geral em matéria de legislação tributária, está no campo reservado à lei complementar, e só por lei complementar poderá ser alterada ou revogada.” (MACHADO, Hugo de Brito. “Consolidação das leis de cada tributo”. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3140>>. Acesso em: 21 ago. 2020).

⁹⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª edição, Forense, Rio de Janeiro: 2015, p. 1.511.

⁹⁸² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.), 5ª edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000, p. 508.

chegou a sustentar alguns autores,⁹⁸³ mas um dever permanente de conduta para o Poder Executivo. Tal norma não é também meramente programática, eis que esse dispositivo não se limita a estabelecer princípios, programas ou diretrizes, mas expressa uma norma jurídica no sentido estrito, com uma prescrição de conduta aos poderes públicos dos três níveis da Federação.⁹⁸⁴

De fato, percebe-se que, anualmente, o dispositivo do CTN é simplesmente ignorado. Isso se dá, principalmente, pela inexistência de uma sanção específica para tal descumprimento. Além disso, como se viu, há um despreparo técnico e teórico dos tributaristas brasileiros, formados para serem juristas e não legistas. O foco na aplicação da lei e a insegurança jurídica dali decorrente, por si só, já consomem o tributarista brasileiro, que não se pode dar ao luxo de se debruçar sobre a produção e sistematização legislativa com o devido cuidado que mereceria.

12.6.2.4. A atenuação das multas como possível sanção pelo descumprimento do art. 212

Apesar de inexistir a previsão de sanções para o descumprimento da regra do art. 212 do CTN, Júnio Torres, em artigo escrito na década de 70, já sustentava, como consequência da não obediência ao dispositivo em tela, a impossibilidade de aplicação de multa ao sujeito passivo da obrigação tributária.⁹⁸⁵ Para ele, o art. 212 do CTN serviria ao propósito de facilitar ao contribuinte o cumprimento dos seus deveres tributários, sem as incertezas, apreensões, riscos e ônus que o embaraçam, quando o conhecimento dos mesmos deveres há de ser obtido por meio de consulta a uma legislação dispersa e caótica. Se o chefe do Executivo se omite na expedição do texto consolidado, ou falha na elaboração dele, deixa de prestar o seu concurso à orientação do contribuinte, de modo que a ausência ou a imperfeição da consolidação em texto único é omissão imputável, não ao legislador, mas ao próprio fisco, isto é, ao credor do dever jurídico descumprido pelo contribuinte.

Em face disso indaga se, existindo um vínculo causal entre a omissão do fisco-credor e a falta do contribuinte-devedor, deveriam ser afastadas, ou ao menos atenuadas, as penalidades aplicadas. Segundo o autor, esta seria uma consequência jurídica da inobservância do mandamento do art. 212 do CTN, o que, do ponto de vista pragmático, emprestaria ao mencionado dispositivo plena eficácia, excluindo-o do rol dos preceitos legais destituídos de sanção. Ele propõe um novo sentido para o princípio *ignorantia legis neminem excusat* de forma

⁹⁸³ FABRETTI, Lúdio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 7ª edição, São Paulo: Atlas, 2007, p. 253.

⁹⁸⁴ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 768.

⁹⁸⁵ TORRES, Júnio. “Penalidades fiscais e consolidação anual da legislação tributária”, *Revista dos Tribunais*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, nº 506, dezembro de 1977, p. 15 a 26.

a sintonizá-lo com as características da sociedade contemporânea, sem comprometer a eficácia do ordenamento jurídico.

Essa realidade social apontada pelo autor na década de 70, com pouco tempo de vigência do CTN, se tornou ainda mais complexa. Hoje, na maioria dos tributos, é atribuído ao contribuinte o dever de interpretar e aplicar as normas, “lançar” o crédito tributário e proceder o seu pagamento, ficando permanentemente sujeito à análise e homologação deste procedimento pela autoridade tributária. É um ônus muito grande para ser suportado pelo contribuinte num cenário de fluidez, ambivalência e pluralidade de normas, referentes a obrigações principais e também acessórias.

Certo é que a Fazenda Pública é parte diferenciada e privilegiada da relação obrigacional tributária, tendo em vista que pode desconsiderar todo o procedimento realizado pelo sujeito passivo além de ter a prerrogativa de constituir o crédito que vai exigir, administrativa ou judicialmente. Em face disso, as modernas teorias sobre o Direito Tributário, consideram a proteção da confiança como uma limitação constitucional implícita ao poder de tributar, que atua de forma a equilibrar a relação obrigacional *ex lege* – na qual o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca.

Antes edificada precipuamente na legalidade, a obrigação tributária passa a depender da observância de outros princípios, como o da confiança legítima, que serve como uma garantia para o contribuinte que, via de regra, não tem a totalidade ou a quantidade de informações do Estado e, por isso mesmo, pauta sua conduta de acordo com a escolha de uma das probabilidades futuras, segundo a expectativa que foi gerada ou provocada. Para Misabel Derzi, onde há domínio de informações não há falar em confiança, razão pela qual, o princípio seria meio de defesa atribuído somente ao contribuinte e nunca à Fazenda Pública.⁹⁸⁶

Nessa toada, considerando que os tributos lançados por homologação são cada vez mais numerosos, e diante da imposição do art. 212 do CTN, não se pode admitir que seja exclusivamente do devedor a iniciativa buscar exato sentido da norma legal e até mesmo a sua existência. Deve o credor se movimentar para clarificar o ordenamento e auxiliar o esforço cognoscivo do devedor. A maior ou menor omissão de um ou de outro poderá conduzir, conforme as circunstâncias, ao descumprimento da norma legal por culpa exclusiva de uma parte ou culpa concorrente ou mesmo sem culpa imputável a qualquer um, sendo diferentes as consequências jurídicas em cada um desses casos, as quais poderão ir desde a aplicação rigorosa até a mitigação ou a exclusão de sanções.

⁹⁸⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.*, 2009, p. 396-397.

Aqui também tem pertinência a tese de Marco Aurélio Greco no sentido de que autoridade fiscal teria o dever de graduar a penalidade em função da gravidade da conduta praticada pelo contribuinte. Na leitura do autor, o art. 142 do CTN demonstra que pode haver pretensão arrecadatória sem que exista pretensão punitiva, pois esta só se configura “se for o caso” e, na dicção literal do dispositivo, a autoridade meramente deve “propor” a aplicação da penalidade.⁹⁸⁷ Embora não tenha comungado integralmente, Sergio André Rocha observa que essa posição “irradia importante luz sobre a questão do controle do planejamento tributário ilegítimo”, tema de grande controvérsia doutrinária.⁹⁸⁸ Acredita-se que, da mesma forma, essa tese pode iluminar os caminhos para que inobservância da regra do art. 212 do CTN não seja uma letra morta, sem qualquer autoridade ou valor.

12.7. Conclusões parciais

- ainda que o ideal iluminista de eficiência da legislação tenha sido superado e não exista uma ciência infalível capaz de levar a uma produção perfeita das regras tributárias, entende-se que, diante do caos legislativo brasileiro, há espaço para uso do aparato técnico das técnicas de consolidação e simplificação, para a racionalização do texto legal. Encara-se tais saberes, não com uma pretensão cientificista de neutralidade e objetividade, mas de uma forma ampla, para contribuir para a qualidade dos textos legislativos;
- a criação das futuras normas tributárias não pode se dar de forma atabalhoada, açodada, sendo indispensável o devido planejamento. De outro lado, o estoque das normas já produzidas deve ser permanentemente revisitado e melhorado, daí o importante papel do instituto da consolidação. O uso de tais instrumentos poderia facilitar a abertura do Poder Legislativo e do PLT, tornando mais factível a possibilidade de democratizar o acesso dos destinatários das normas. Tais estudos têm o mérito de chamar a atenção para o texto da lei e, especialmente, ao contexto hipercomplexo em que ela se insere;
- o fato de o CTN impor o uso da consolidação legislativa é extremamente relevante, pois é um reconhecimento do sistema de que o Direito Tributário brasileiro se tornou um terreno fértil para as mais criativas formas de populismo e inflação legislativa, não bastasse ser um ramo que, por si só, gera muita produção normativa, haja vista a determinabilidade da lei. O desrespeito generalizado quanto ao cumprimento do art. 212 do CTN comprova a tese perseguida na pesquisa: há uma supervalorização da lei como produto e um o esquecimento do

⁹⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 385-386.

⁹⁸⁸ ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 153-154.

seu processo de criação. Deixar de lado a racionalização da produção legislativa e a sua sistematização, fará com que o ordenamento jurídico se torne cada vez mais complexo, inflando o poder da tecnoburocracia e dos grupos de interesses e retirando a participação do povo, sobretudo do hipossuficiente. Na desordem legislativa, sobrevivem os mais fortes;

- seguindo a trilha da norma geral, o constituinte derivado acrescentou uma competência ao Senado Federal com o claro objetivo de atrelar as práticas avaliativas e simplificadoras ao Direito Tributário, indo ao encontro de um devido PLT. É tema de alta relevância a imposição de uma avaliação periódica do Sistema Tributário Nacional por um “Conselho Tributário Nacional”, prática que fomentaria a prática do diálogo institucional entre os Poderes da República e aproximaria o Parlamento das decisões tributárias. Se o Senado ainda carece da prática efetiva, instituições colegiadas instaladas no Município de Belo Horizonte e no Estado de Minas Gerais, denominadas “Comissões Permanentes de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária”, comprovam como a aproximação dos técnicos, da academia, dos setores econômicos é benfazeja para a construção de um tributo participativo e para o devido PLT;

- mas esse processo de permanente de consolidação, simplificação e revisão legislativa somente poderá ser implementado com a evolução da concepção do Parlamento e da produção legislativa, além da expansão dos canais de comunicação com os demais Poderes, em especial com o Poder Executivo. É urgente, para o devido PLT, desenvolver mecanismos institucionalizados e permanentes de cooperação entre os Poderes Executivo e Legislativo, para produzir regras consentâneas com os magnos princípios da segurança jurídica e da separação dos poderes.

CAPÍTULO XIII: O DEVIDO PLT E O TEMPO

13.1. A urgência das medidas legislativas tributárias e a garantia do debate parlamentar

Atualmente, todas as medidas legislativas tributárias parecem ser urgentes. Os contribuintes clamam por desonerações, a fim de superar crises financeiras ou atração de investimentos. Da mesma forma, os Governos, diante dos inúmeros desafios exigidos do Estado-Providência, também esperam que o legislador aprove suas iniciativas no menor tempo e com o menor custo político possível. Não faltam justificativas para cobrar do Poder Legislativo decisões céleres. A perda da dimensão da duração e da continuidade do tempo, na linha do que ensinou François Ost,⁹⁸⁹ associada ao sentimento de urgência e cultura da impaciência, gera reflexos no PLT. O excesso de medidas provisórias (veículo que se tornou indispensável na apreciação das matérias tributárias em âmbito federal) e outras tramitações apressadas, partindo de proposições apresentadas sempre ao fim das sessões legislativas, acabam suprimindo o tempo do debate parlamentar.

As proposições tributárias – que majoritariamente são gestadas nos gabinetes palacianos, após serem objeto de grupos de trabalho compostos por inúmeros *experts*, que, por sua vez, estudaram por anos a fio as pretendidas alterações no sistema –, já chegam para a apreciação do Poder Legislativo com a cobrança de que este dê uma resposta rápida. Para ilustrar, é interessante trazer à baila o depoimento de Nelson Jobim, parlamentar constituinte e ex-Ministro do STF, quando exercia a função de Ministro da Justiça. Ele narra que teria recebido um grupo de técnicos, formado ainda no governo anterior, que lhe apresentou uma proposta de medida provisória versando sobre o ato cooperativo no sistema tributário. Sensibilizado, ele teria indagado em quanto tempo os técnicos haviam desenvolvido o estudo e lhe responderam: em um ano.⁹⁹⁰

Note que a tecnoburocracia federal – que possui amplo acesso a informações, dados, estatísticas que os parlamentares não possuem – se debruçou sobre um tema tributário importante durante meses (ou anos) e considerou, naquela oportunidade, que a questão mereceria a aprovação urgente, pressuposto para a edição de uma medida provisória. Comentando o mesmo fato, Gilmar Mendes observa que é uma tentação ver um estudo

⁹⁸⁹ OST, François. *O tempo do direito*. Lisboa: Instituto Piaget. 1999.

⁹⁹⁰ “[A] burocracia acha que as coisas são urgentes depois de ela ter terminado o trabalho. [...] Estava eu em meu gabinete, chegou um grupo, que havia sido constituído no Governo Collor, para elaborar um projeto de lei que tratava do ato cooperativo no sistema tributário. Lembram-se desse assunto? Eles levaram mais de 1 ano para elaborar o projeto. Quando chegaram lá, vieram com uma medida provisória. E a urgência da burocracia corresponde não só a ter terminado, mas também a impedir que o Congresso faça modificações, considerando-se os prazos de vigência”. (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 70-A, de 2011, do Senado Federal, do Senador José Sarney, que altera o procedimento de apreciação das medidas provisórias pelo Congresso Nacional. *Audiência Pública*. Reunião nº: 1561/13, Data: 01/10/2013).

transformado em lei no momento seguinte, de modo que se a burocracia assimila a ideia de uma medida provisória, ninguém conseguiria demovê-la desse propósito.⁹⁹¹

Para que o Parlamento ocupe o seu lugar de relevo na construção do Estado Democrático de Direito ele deve, necessariamente, ter um mínimo de tempo para analisar as demandas que vêm dos demais Poderes e da sociedade. E, no caso do PLT, essa questão parece ser ainda mais delicada. Já se observou como o Direito Tributário é um ramo, por si só, intrincado e de difícil compreensão. E tal afirmação não se trata de mera ilação sem respaldo, eis que pode ser comprovada pelas próprias práticas e estruturas institucionais brasileiras.⁹⁹² As leis tributárias e as proposições legislativas que visam aprimorá-las envolvem matérias reconhecidamente complexas e até ininteligíveis para o cidadão comum, mas que também o são muitas vezes para os próprios decisores políticos, componentes tanto do Executivo quanto do Legislativo.⁹⁹³

É claro que, assim como nas demandas judiciais ou administrativas, não se pode estabelecer, de antemão, qual seria o tempo razoável para apreciação de um projeto de lei, uma vez que eles apresentam suas especificidades e diferentes graus de complexidade. No caso do processo legislativo, em que pese ser possível acelerá-lo,⁹⁹⁴ com frequência, parlamentares atuam para postergar a apreciação de determinada proposição, promovendo a obstrução por meio dos recursos disponíveis nos regimentos internos e protelando indefinidamente a decisão estatal.

O Poder Legislativo, é bom deixar claro, não é um poder habilitado para dar respostas rápidas. Exigir isso é compactuar com decisões açodadas, sem melhores reflexões e sem possibilitar uma efetiva participação – tanto dos próprios parlamentares quanto do povo. A produção da lei é lenta se comparada aos procedimentos geradores dos demais provimentos estatais, mas isso não é necessariamente algo negativo, muito pelo contrário, somente assim se possibilita uma decisão participada e verdadeiramente democrática. O processo legislativo, que

⁹⁹¹ MENDES, Gilmar Ferreira. “O Ordenamento Jurídico Brasileiro e o Instituto da Consolidação”. MOURÃO, Gabriela Horta Barbosa; CASTRO, Marcílio França (Coord.). *A consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2003, p. 61.

⁹⁹² A reforma administrativa implantada no Governo do Estado de MG demonstrou isso de forma clara. A Lei nº 23.304, de 2019, instituiu, em seu art. 14, a “Consultoria Técnico-Legislativa – CTL –, órgão responsável por assistir diretamente o Governador na elaboração e na instrução de seus atos oficiais e normativos”. A única Pasta do Estado que manteve, entre suas atribuições, uma competência análoga à CTL, é a SEF-MG, exatamente em razão de que as propostas tributárias, bem mais complexas, serão mais bem produzidas por este órgão.

⁹⁹³ Seguindo a nota anterior, a emenda nº 39, apresentada pelo deputado Elismar Prado ao PL nº 367/2019, objetivava acrescentar na CTL cargos de assessores oriundos do Grupo de Tributação, Fiscalização e Arrecadação do Estado para assessorá-la nos assuntos tributários. Segundo o parlamentar, em sua justificativa, a CTL “deve estar preparada para opinar sobre todo tipo de matéria que as secretarias dirijam ao gabinete do governador. As questões tributárias são, de longe, as mais complexas e as mais técnicas que existem no âmbito do Poder Executivo, e ser bacharel em direito não é suficiente para garantir domínio da matéria tributária que envolve o Estado.”

⁹⁹⁴ Há normas constitucionais que objetivam assegurar maior celeridade ao processo legislativo: o pedido de urgência (art. 64, § 1º da CRFB/88) e a dispensa da apreciação por parte do Plenário (art. 58, § 2º, I, da CRFB/88), atribuindo competência conclusiva às comissões.

parte de uma discussão sobre os problemas do passado, visando a uma decisão que proporcione uma solução no futuro, o debate e a negociação entre os atores interessados são fundamentais e essa deliberação democrática, torna-se uma condição para a legitimidade da norma, o que demanda tempo. Por isso, um planejamento das pautas de discussões, o estabelecimento de calendários e uma programação dos temas a serem discutidos – capazes de trazer mais racionalidade à produção legislativa – iriam ao encontro de um PLT mais dialógico.

13.2. O tempo da tramitação dos projetos de lei e o planejamento da política tributária

Sacha Calmon sempre criticou as vozes que consideram os princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade como anacrônicos e incompatíveis com o estágio atual da sociedade brasileira ou com o dinamismo do Executivo e suas finalidades intervencionistas.⁹⁹⁵ Tais princípios ainda têm uma função de suma importância na medida em que, ao limitarem o poder de tributar, obrigam, indiretamente, que os governantes planejem a política tributária, com um mínimo de cuidado e antecedência.

Se o Poder Executivo sabe que a sua política tributária para o próximo ano deve ser discutida nos Parlamentos – por força da legalidade –, que só pode valer para fatos geradores futuros – por força da irretroatividade – e, na maioria dos casos, que a medida não vigorará de imediato – por força da anterioridade –, naturalmente, haverá uma tendência na diminuição da improvisação, da irresponsabilidade e do imediatismo, características de governos autoritários. De outro lado, do ponto de vista do contribuinte, o respeito aos referidos princípios assegura tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação.

Ocorre que, olvidando-se dos valores que tais princípios objetivam resguardar e vislumbrando-os como simples regras e ritos a serem cumpridos para viabilizar suas políticas tributárias, aos poucos, os Governos conseguiram mitigar a força da legalidade,⁹⁹⁶ da não-

⁹⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “O princípio da anualidade tributária – a necessidade de sua acolhida pela constituinte de 86”. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. v. 30, nºs 28/29, Belo Horizonte: maio/outubro de 1985/1986, p. 261-264.

⁹⁹⁶ Reiterando o entendimento que já expressara sob a égide da Carta Política de 1969, em tema de decreto-lei, o Plenário do STF reconheceu – de forma oposta à manifestação da majoritária doutrina –, em inúmeros casos, a possibilidade jurídico-constitucional de o presidente da República, mediante edição de medida provisória, instituir e/ou majorar tributos.

surpresa⁹⁹⁷ (tanto que foi necessário criar posteriormente a noventena), da irretroatividade⁹⁹⁸ e até mesmo da anualidade,⁹⁹⁹ tudo com respaldo em decisões do STF.

O uso e abuso de argumentos relativos à importância da governabilidade e da necessidade de suprimento dos cofres públicos, o apelo às crises fiscais, a ideia de que o processo legislativo é por demais “engessado” e que o Poder Executivo precisa de dar respostas rápidas às necessidades dos setores econômicos ou mesmo para fazer frente às sucessivas guerras fiscais, sensibilizou tanto o Poder Judiciário, como o próprio Poder Legislativo, que passou a editar normas tributárias delegantes e autorizativas. Isso, sem dúvida, permitiu que o Executivo pudesse manejar de forma mais célere a política tributária.

As supostas vantagens da possibilidade de mudanças rápidas no rumo das regras tributárias pelo Poder Executivo são, de fato, sedutoras – até porque muitas vezes poderiam se dar por razões de justiça e isonomia – mas acabaram por contribuir para a formação de um Direito Tributário meramente arrecadatório,¹⁰⁰⁰ que mitiga as garantias do contribuinte. Em um contexto de guerra fiscal desenfreada e pouco controle dos incentivos fiscais, ao longo do tempo, diversos setores foram beneficiados de forma discriminatória, representando gastos tributários intoleráveis e em prejuízo da própria arrecadação.

De uma leitura sistemática da CRFB/88 fica evidente a necessidade de um planejamento prévio das alterações tributárias. Além de os princípios acima delineados serem cláusulas pétreas e sugerirem uma máxima eficácia, outras regras constitucionais contribuem para fortalecer a ideia de que o Executivo deve ser responsável no planejamento das alterações tributárias que pretende realizar. Senão, veja-se.

A LDO tem como objetivo estabelecer as diretrizes, prioridades e metas da administração, orientando a elaboração da proposta orçamentária de cada exercício financeiro, formado pelos orçamentos fiscal, de investimento das empresas e da seguridade social, compatibilizando as políticas, objetivos e metas estabelecidos no Plano Plurianual e as ações previstas nos orçamentos para a sua consecução, promovendo, em prazo compatível, um debate

⁹⁹⁷ O caso da edição da Medida Provisória nº 812, que foi publicada em 31/12/94, às 19:45h, apesar de esse dia ter sido um sábado e o Diário Oficial ter sido posto à venda à noite (após as 20h), demonstrou claramente a despreocupação – no mínimo – com a não-supresa (na época, não havia a noventena para os impostos). O diploma continha 117 artigos e provocou uma alteração profunda no Imposto de Renda, já para valer no dia seguinte. Ementa a seguir é elucidativa: “Imposto de Renda e Contribuição Social. Medida Provisória nº 812, de 31.12.94, convertida na Lei nº 8.981/85. Artigos 42 e 58. Princípios da anterioridade e da irretroatividade. - Medida 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. [...]” (STF, RE 250.521, Relator Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 16/05/2000, DJ de 30/06/2000).

⁹⁹⁸ Súmula nº 584 do STF, de 5/1/1977: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.” Felizmente, a mencionada súmula foi revogada.

⁹⁹⁹ Súmula nº 66 do STF, de 13/12/1963: “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.”

¹⁰⁰⁰ “MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 23.

sobre a ligação e a adequação entre receitas e despesas públicas e as prioridades orçamentárias. Além disso, nos termos do § 2º do art. 165 da CRFB/88, “a lei de diretrizes orçamentárias [...] disporá sobre as alterações na legislação tributária”.

Ainda que se possa interpretar tal dispositivo constitucional como não vinculativo,¹⁰⁰¹ em respeito à literalidade do texto, há que se dar um mínimo de eficácia à regra, razão pela qual seria fundamental que o Poder Executivo, ao encaminhar a proposta de LDO, apresentasse seu plano de alteração das leis tributárias, o que, infelizmente, não ocorre na prática.¹⁰⁰² Embora existam vozes doutrinárias defendendo uma máxima eficácia ao dispositivo, de forma a reestabelecer uma verdadeira “anualidade tributária”¹⁰⁰³ – limite ao PLT abandonado pela CRFB/88 –, considera-se que ela deve ser interpretada como uma lei do ciclo orçamentário, isto é, que indica as futuras alterações da legislação tributária que o Executivo pretende realizar, justamente para contribuir nas estimativas de receitas.

O STF, na oportunidade em que se debruçou sobre o § 2º do art. 165 da CRFB/88, não chegou a definir se a eficácia de uma alteração da lei tributária dependeria da prévia previsão na LDO. No julgamento da ADI 3.949 MC (Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 7/8/2009), a Corte apenas observou que a expressão “legislação tributária”, contida no mencionado § 2º, tem sentido lato, “abrangendo em seu conteúdo semântico não só a lei em sentido formal, mas qualquer ato normativo autorizado pelo princípio da legalidade a criar, majorar, alterar alíquota ou base de cálculo, extinguir tributo ou em relação a ele fixar isenções, anistia ou remissão”. Admitiu o Relator, assim, para efeito de estimar as receitas na LDO, que fosse considerada a previsão das alterações na legislação tributária a partir de quaisquer tipos de projetos legislativos em tramitação no Congresso Nacional.¹⁰⁰⁴

¹⁰⁰¹ Para Ricardo Lobo Torres, a LDO “tem, como o próprio orçamento anual, natureza formal. É simples orientação ou sinalização, de caráter anual, para a feitura do orçamento, devendo ser elaborada no primeiro semestre. Não cria direitos subjetivos para terceiros nem tem eficácia fora da relação entre os Poderes do Estado. [...] [S]e contiver disposições sobre alterações da lei tributária, a alterá-la efetivamente, nem o impede, no caso contrário, de instituir novas incidências fiscais, que isso significaria o retorno da reserva de iniciativa das leis que criam tributos ao Poder Executivo [...]” (TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, 2007, p. 173).

¹⁰⁰² Ressalve-se que as primeiras LDOs, editadas pós CRFB/88, abordaram mais detalhadamente a questão. A primeira, Lei nº 7.800, de 1989, previu, em seu art. 36, que “o Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional, até cinco meses antes do encerramento do atual exercício financeiro, projetos de lei dispendo sobre alterações na legislação de tributos e de contribuições econômicas e sociais, especialmente sobre: I – revisão das contribuições sociais destinadas à seguridade social estabelecidas pelo art. 195, incisos I, II e III, da Constituição Federal, de forma a viabilizar os recursos necessários a atender os novos encargos e benefícios com a previdência, a saúde e a assistência social; etc. [...]”. Posteriormente, as iniciativas foram perdendo o fôlego de forma que as LDOs mais recentes não apresentam nenhum tópico de alteração das regras tributárias.

¹⁰⁰³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 6, tomo II, São Paulo: Saraiva, 1991, p. 201-202.

¹⁰⁰⁴ Nos autos da ADI foi impugnado dispositivo da LDO (art. 100) que previa que, nas estimativas das receitas, seriam considerados os efeitos de propostas de alterações na legislação tributária, que fossem objeto de proposta de emenda constitucional, de projeto de lei ou de medida provisória que estivessem em tramitação no Congresso Nacional. A ideia era abarcar as futuras e esperadas prorrogações da CPMF e da DRU, que eram objeto da PEC 50/2007. A Advocacia-Geral da União argumentou que, como a CPMF e a DRU vinham sendo prorrogadas por meio de seguidas emendas constitucionais, não seria exigível outro comportamento do Poder Executivo, na elaboração da proposta orçamentária, e do Poder Legislativo, na sua aprovação, que não o de levar em consideração, na estimativa de receitas, os recursos financeiros provenientes dessas receitas derivadas, as quais já eram objeto de PEC.

Cabe observar que, na Lei nº 11.514, de 2007, que previa a LDO de 2008, não havia nenhuma menção quanto às alterações tributárias vindouras. O autor da mencionada ação direta supôs que a LDO estaria a contemplar, como receita, os valores da CPMF e da DRU, que tinham prazo para acabar até aquele momento. Dessa forma, não tendo sido provocado, o Poder Judiciário deixou de definir possíveis consequências de mudanças realizadas nas leis tributárias sem a prévia autorização em LDO.

Por outro lado, ao interpretar norma constitucional de conteúdo semelhante, embora não se trate de tema tributário, qual seja, o art. 169, § 1º, II da CRFB/88,¹⁰⁰⁵ nos autos da questão de ordem na medida cautelar na AO nº 586,¹⁰⁰⁶ o STF entendeu, por maioria,¹⁰⁰⁷ que a falta de previsão da alteração legal na LDO suspenderia a eficácia da lei. A decisão foi, posteriormente, confirmada na ação principal (AO nº 617), em decisão monocrática do Ministro Teori Zavascki (p. DJ de 05/05/2015). Exatamente com base nos mencionados julgamentos, Marco Aurélio Greco defendeu que, se a Corte fosse coerente, alterações na legislação ordinária tributária que não estiverem previstas na LDO deveriam ter sua eficácia suspensa até que sobrevenha uma nova LDO. Para ele, sendo a tributação um instrumento de implementação de políticas públicas, porquanto gera os recursos financeiros para tais despesas, ela pressupõe uma deliberação calcada no Plano Plurianual e na LDO. Com efeito, é a partir da definição das metas que serão buscados os recursos necessários para atendê-las.¹⁰⁰⁸

13.3. Limite ao poder de legislar: apresentação de PL próximo do fim da sessão legislativa

A CEMG/89, em plena harmonia com a CRFB/88, no Título III (“Do Estado”), Capítulo III (“Das Finanças Públicas”), Seção I (“Da Tributação”), prevê “Limitações ao Poder de Tributar”, logo após discorrer sobre as regras concernentes à repartição das competências tributárias. Diferentemente de algumas Constituições Estaduais, que sequer preveem limitações ao poder de tributar (confira-se, por exemplo, as Constituições da Bahia, do Mato Grosso do Sul, de Roraima), ou mesmo das que reproduzem quase literalmente as normas limitadoras da CRFB/88, a CEMG/89 trata das limitações em um artigo apenas, qual seja: o art. 152.

O diploma assegura ao contribuinte mineiro os princípios e regras limitadores do poder tributar dispostos no art. 150 da CRFB/88, adaptando, em alguns casos, tais normas para o

¹⁰⁰⁵ “Art. 169 [...] § 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, [...] só poderão ser feitas: [...] II – se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.”

¹⁰⁰⁶ AO 586 MC-QO, Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/1999, DJ de 27/04/2001.

¹⁰⁰⁷ Os votos vencidos argumentaram que a LDO não poderia esvaziar o poder de iniciativa dos Tribunais.

¹⁰⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Anais do IV Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual*. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), maio de 2016, Faculdade de Direito do Largo de São Francisco. Disponível em: <http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/01/Anais_IV-Congresso-Brasileiro-de-Direito-Tributario-Atual_VF.pdf>. Acesso em 14/4/2020.

cenário regional. O § 1º do art. 152, contudo, é regra que representa verdadeira inovação: ela impõe que projetos de lei que criem ou aumentem tributos sejam apresentados em até noventa dias antes do encerramento da sessão legislativa (período anual dos trabalhos do Parlamento).¹⁰⁰⁹

Mencionada regra foi acrescentada pelo art. 1º da EC nº 41, de 8 de novembro de 2000, e dispõe, textualmente, que “não será admitida, no período de noventa dias que antecede o término da sessão legislativa, a apresentação de projeto de lei que tenha por objeto a instituição ou a majoração de tributo estadual”. A CEMG/89 somente excetua os casos de projeto de lei destinado exclusivamente a adaptar lei estadual a norma federal (§ 2º do art. 152). Dessa forma, em vista do disposto no § 1º do art. 152 combinado com o art. 53 da CEMG/89,¹⁰¹⁰ o prazo máximo para apresentação de projeto de lei criando ou majorando tributos estaduais na ALMG seria, via de regra, o dia 20 de setembro de cada ano, haja vista que o último dia da sessão legislativa é o dia 20 de dezembro.

Essa limitação foi um relevante avanço, uma vez que é comum, em todos os governos, o envio de propostas de alteração da legislação tributária ao final da sessão legislativa. Esse vexo se dá porque o Poder Executivo tende, historicamente, a resolver seus problemas de caixa por meio da instituição de tributos e da majoração da alíquota de tributos existentes. De mais a mais, o final do exercício é um momento em que a população não está tão mobilizada como no restante do ano.

O problema real, no âmbito do PLT, está no fato de que a apresentação de projeto de lei objetivando à majoração de tributos próximo do fim da sessão legislativa, já para vigorar no ano seguinte, deixa pouco tempo para que os parlamentares discutam detidamente a matéria. Noutro giro, o contribuinte, embora esteja sob a proteção do princípio da anterioridade (eventual majoração só poderá vigorar no ano seguinte e/ou após decorridos noventa dias da publicação da lei majoradora), não tem um instrumento jurídico que garanta a discussão necessária desses temas pelos seus representantes.

Assim, qualquer mensagem governamental que contenha projeto de lei acerca da legislação tributária e que acarretam ônus e maior carga tributária para o contribuinte mineiro deverá ser encaminhada, grosso modo, pelo menos três meses antes do final da sessão legislativa. Com isso, evita-se a discussão e a votação de matéria tributária em curto espaço de

¹⁰⁰⁹ Há regras semelhantes em outros Estados (como no de Santa Catarina) e em alguns municípios mineiros, que seguem a linha do constituinte mineiro. A título de exemplo, veja-se o seguinte dispositivo da Lei Orgânica do Município de Bambuí, de 2007: “Art. 137 – Não será admitida, no período de 90 (noventa) dias que antecede o término da sessão legislativa, a apresentação de projeto de lei que tenha por objeto a instituição ou a majoração de tributo municipal.”.

¹⁰¹⁰ “Art. 53 – A Assembléia Legislativa se reunirá, em sessão ordinária, na Capital do Estado, independentemente de convocação, de primeiro de fevereiro a dezoito de julho e de primeiro de agosto a vinte de dezembro de cada ano. [...]”.

tempo, o que comprometeria o exame cuidadoso e minudente de tais proposições. No último trimestre do ano, portanto, não pode ser enviado à Casa legislativa qualquer projeto de lei que disponha sobre instituição de tributo ou sobre sua majoração.

Por isso, a CEMG/89 criou uma limitação no PLT de forma a garantir um tempo hábil à discussão, pelos parlamentares, dos projetos que instituem ou majoram tributos. Trata-se de uma regra – que não se confunde com o princípio da anterioridade, uma vez que este se aplica após a publicação da lei instituidora ou majoradora de tributos – que confere maior efetividade ao princípio da não surpresa, que nada mais é do que um viés do sobreprincípio da segurança jurídica, e almeja garantir um devido PLT. Tal medida tem se mostrado efetiva e o Parlamento mineiro já rechaçou a criação e majoração de tributos apresentados intempestivamente pelo Governo estadual.¹⁰¹¹

13.3.1. A vedação da apresentação de emendas parlamentares extemporâneas

O processo legislativo é um procedimento extremamente dinâmico e não é incomum que algumas proposições legislativas sejam anexadas a outras, tenham dispositivos aglutinados, substituídos ou modificados, ou mesmo sofram uma tramitação acelerada ou retardada, etc., tudo de acordo com o interesse da respectiva Casa legislativa. Sendo certo que, de acordo com a Carta mineira, um projeto de lei que crie ou aumente tributo estadual não poderá ser apresentado se ultrapassado o prazo de noventa dias para se chegar ao encerramento da sessão legislativa, poder-se-ia aventar a possibilidade de a medida onerosa ser inserida em um determinado projeto já em tramitação, o que seria feito mediante a apresentação de “emendas à proposição”. Trata-se de uma conduta inconstitucional.

A emenda é uma proposição acessória que altera a forma ou o conteúdo de uma proposição principal,¹⁰¹² geralmente apresentada pelos parlamentares no curso do processo legislativo (é também possível de ser apresentada pelo chefe do Poder Executivo). A emenda pode ser aditiva (a que se acrescenta a outra proposição), modificativa (a que altera dispositivo sem modificá-lo substancialmente), substitutiva (a apresentada como sucedânea de dispositivo ou integral de proposição, caso em que passa a denominar-se substitutivo); ou supressiva (a destinada a excluir dispositivo). Evidentemente, a emenda deve ter relação com o tema do

¹⁰¹¹ Protocolado em 19/11/2020 – fora do prazo constitucional, portanto – o PL nº 2.047, de autoria do governador, almejava, entre outros assuntos, criar a Taxa de Regulação e Fiscalização do Serviço de Distribuição de Gás Canalizado – TFDG. Ao examinar a proposta, a CCJ suprimiu a tentativa de criação do novo tributo, com fundamento no mencionado art. 152, § 1º.

¹⁰¹² O RI da ALMG expressamente reconhece a emenda como uma extensão do conceito de proposição (vide art. 171, parágrafo único, inciso I, e art. 225).

projeto principal¹⁰¹³ e, como sua tramitação não é independente, se o projeto for rejeitado, automaticamente ela será rejeitada.

Não é difícil encontrar nas Casas legislativas brasileiras projetos de lei envolvendo temas tributários aguardando a apreciação. São propostas que muitas vezes concedem incentivos fiscais e dormitam por anos aguardando a deliberação. Poderia um desses projetos ser o “hospedeiro” de uma emenda majorando tributos estaduais apresentada no fim da sessão legislativa? Decerto que não. Mesmo que a literalidade do texto do § 1º do art. 152 se refira somente a “projeto de lei”, considerando que a regra constitucional quer proteger o contribuinte e assegurar o debate parlamentar, ela deve ser interpretada teleologicamente e de forma extensiva.

Há um caso interessante, apreciado pelo TJMG, envolvendo a constitucionalidade da taxa de renovação do licenciamento anual de veículos de MG, instituída pelo art. 5º da Lei Estadual nº 14.136/2001. O PL nº 1.291/2000 (que tratava somente da isenção do pagamento de taxas para a expedição de segunda via de cédula de identidade e carteira de habilitação para pessoas que comprovassem serem vítimas de furto e roubo) foi proposto antes do prazo nonagesimal para o término da sessão legislativa. No entanto, o artigo específico que instituiu a mencionada taxa foi incluído tardiamente, já dentro do prazo de 90 dias, pela FFO, no bojo do parecer exarado em 17 de dezembro de 2001. Suscitada a inconstitucionalidade, a Corte Superior do TJMG, no julgamento do Incidente de Inconstitucionalidade nº 1.0000.03.400830-0/000,¹⁰¹⁴ declarou a inconstitucionalidade formal do referido art. 5º, inserido por uma emenda extemporânea no PLT, por afronta ao art. 152, §1º, da CEMG/89.

Por derradeiro, acredita-se que a proteção ao contribuinte e a garantia ao contraditório do processo legislativo é de tal magnitude que, apresentado um projeto objetivando o aumento de determinado tributo (por exemplo, de 10%) os parlamentares ou o Executivo não poderiam sequer propor, em superado o prazo constitucional, um aumento maior (decidindo, por exemplo, no fim de dezembro que o aumento será de 20%). A proposta de majoração do tributo estadual fica limitada ao importe do aumento proposto, de modo que o debate parlamentar cingir-se-á sobre a necessidade daquele aumento, podendo-se, é claro, decidir por uma majoração em valor menor, nunca maior.

¹⁰¹³ RI da ALMG: “Art. 228 – Não será recebida a emenda que: I – não for pertinente ao assunto versado na proposição principal; II – incidir sobre mais de 1 (um) dispositivo, salvo matéria correlata”.

¹⁰¹⁴ Arg. Inconstitucionalidade nº 1.0000.03.400830-0/000, Rel. Des. Cláudio Costa, Corte Superior, julgamento em 12/05/2004, publicação da súmula em 23/06/2004).

13.3.2. Aprimoramento da regra: proteção contra alterações tributárias e um prazo fixo

A limitação em tela se mostrou relevante nos últimos anos, evitando que proposições legislativas criadoras ou majoradoras de tributos fossem apresentadas sem que os parlamentares mineiros tivessem um mínimo de tempo para a sua análise. Todavia, isso não significa que o texto do dispositivo constitucional não mereça algumas críticas, no intuito de melhorá-lo. O ponto acima estudado – se uma emenda à proposição em tramitação poderia inserir regra majoradora de tributos estaduais fora do prazo – seria facilmente sanado com uma singela mudança no texto da norma, alterando-se o termo “projeto de lei” (mais específico), por proposição (gênero que comporta espécies, como o projeto de lei e as emendas). Embora a intenção do § 1º do art. 152 da CEMG/89 não deixa margem a dúvidas, uma regra mais clara traria mais segurança jurídica.

Indo mais a fundo nas críticas da referida limitação, cabe ponderar o seguinte. Como o § 1º do art. 152 da CEMG/89 se restringe a projetos de lei que tenham por objeto a “instituição ou a majoração de tributo estadual” ele deixa de contemplar as matérias relativas às desonerações tributárias que, além de representarem gasto tributário, demandam análise detida pelos responsáveis por sua concessão. Tais medidas têm sido concedidas de forma recorrente, de forma específica para certos contribuintes ou endereçadas para setores econômicos, o que fez com que se tornassem assuntos pontuais e de difícil leitura pelos parlamentares. A concessão de benefícios tributários é uma matéria que deveria também ter um prazo mínimo de tramitação a fim de possibilitar um profícuo e amplo debate parlamentar. O Parlamento é o *locus* privilegiado para a deliberação de tais matérias, pois são escolhas que necessariamente impactam na discussão da igualdade tributária, por envolverem discriminações.

Somando os esforços da CRFB/88 para um melhor controle e responsabilidade na concessão de incentivos, uma melhoria da redação do § 1º do art. 152 da CEMG/89, ampliando seu escopo para prever a necessidade do cumprimento do prazo para todas as proposições que tenham por objeto “alterações da legislação tributária estadual” – e não só as que envolvam incremento tributário – possibilitaria um melhor debate parlamentar em relação a essa difícil temática. Aliás, mesmo naqueles casos em que não há alteração de carga tributária – para mais ou para menos – as mudanças desse tipo de legislação demandam sempre uma análise mais cuidadosa dos parlamentares, evitando-se que temas envolvendo a cobrança de créditos tributários ou instituindo deveres instrumentais onerosos, por exemplo, sejam apresentados no “apagar das luzes” de determinado ano, já para vigorar no ano subsequente.

Um último problema da literalidade do § 1º do art. 152 da CEMG/89 e que pode gerar alguma controvérsia é o próprio prazo previsto, que não é um prazo absolutamente certo e

seguro, uma vez que há causas que podem alterar a data do término da sessão legislativa. Como o termo inicial pode variar – a depender do dia exato em que ocorreu o término da sessão legislativa da ALMG – há espaço para alguma disputa. Diante do risco de que a sessão legislativa não se encerre exatamente no dia vinte de dezembro de cada ano, a contagem do prazo do § 1º do art. 152 da CEMG/89 sempre terá sua contagem afetada, gerando potenciais conflitos. Por isso, a adoção de um prazo com o termo inicial e final fixos, como se dá, por exemplo, no Estado de SC, que adota uma regra análoga de forma mais objetiva e estabelece como o marco do prazo o último dia do exercício, pode garantir um devido PLT.¹⁰¹⁵

13.4. A Constituição estadual pode proteger o contribuinte no âmbito do PLT?

Uma questão importante que deve ser abordada é se a Constituição estadual ou a lei orgânica municipal pode estabelecer mais limitações ao poder de tributar, extrapolando as previsões da CRFB/88. O tema não é simples, pois é muito forte no constitucionalismo brasileiro a ideia do princípio da simetria, que impõe a reprodução de certas normas constitucionais por todos os entes políticos.

Em 1972, nos autos da Representação nº 861, atendendo à solicitação que lhe dirigiu o governador de MG, o PGR arguiu a inconstitucionalidade de algumas normas da Constituição Estadual de 1967, na redação que lhe fora dada pela EC nº 1, de 1º de outubro de 1970, ou seja, posteriormente à EC nº 1, de 1969, à Constituição da República de 1967. Entre os dispositivos impugnados estava a norma do art. 10, inciso I, que dispunha ser “vedado ao Estado e aos Municípios instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ou cobrá-lo sem a prévia autorização orçamentária”. O princípio da anualidade tributária havia sido mantido na Constituição mineira, apesar de ter sido retirado da Constituição de 1967, que manteve apenas a anterioridade. O STF, por maioria, julgou a representação improcedente quanto ao art. 10, I, considerando-o compatível com a Constituição de 1967.¹⁰¹⁶ Os debates travados pelos ministros, sobretudo o voto do presidente da Corte, Aliomar Baleeiro, merecem destaque.

O relator, Oswaldo Trigueiro, reconheceu que Constituição mineira dava ao contribuinte garantia mais ampla, mas não considerou que isso configuraria inconstitucionalidade. O Min. Bilac Pinto, instaurando a divergência, observou que, quando a Constituição de 1967 inovou o ordenamento e introduziu a anterioridade, retirando a anualidade, essa regra deveria ter sido inscrita na Constituição mineira, que manteve a exigência

¹⁰¹⁵ “Art. 128. [...] § 5º Ressalvados os casos previstos na lei de diretrizes orçamentárias ou em que a iniciativa do processo legislativo decorra do advento de lei complementar federal ou resolução do Senado, os projetos de lei que instituem ou aumentem tributos só serão apreciados pela Assembleia, no mesmo exercício financeiro, se a ela encaminhados até noventa dias antes de seu encerramento.”

¹⁰¹⁶ Rp nº 861, Relator Min. Oswaldo Trigueiro, Tribunal Pleno, julgado em 23/08/1972, publicado em 11/12/1972.

de prévia autorização orçamentária. Como isso importaria em limitação da competência fiscal do Estado de exercer seu direito de criar um tributo, considerou que o dispositivo seria inconstitucional. O Min. Luiz Galloti, nessa linha de raciocínio, argumentou que não se pode contrariar o sistema federal, restringindo o direito do Estado.

O então presidente, Min. Aliomar Baleeiro, após criticar a flexibilização da anualidade pela jurisprudência do STF, que já havia editado a Súmula nº 66, alegou ter sido um “disparate” o novo dispositivo introduzido pelos constitucionalistas do Governo Militar de 1969, que teria retirado a anualidade para introduzir a mera anterioridade. E deixou claro: “a Constituição estadual pode dar mais segurança, mais energia, mais amplitude a uma garantia da Constituição Federal”. Aduziu, ainda, que “Minas tem o direito de não querer adotar sistema ditatorial no seu sistema financeiro, e, de acordo com sua gloriosa tradição”.

A Corte maior decidiu, portanto, que o Estado-membro (e, portanto, o Município) pode ampliar as garantias em prol do contribuinte, tanto na Constituição do Estado quanto na lei orgânica. Note-se que a possibilidade de um ente federado vedar a cobrança de um tributo sem a prévia autorização orçamentária – mantendo-se a antiga anualidade – é um poderoso limite à tributação e, sem dúvida, dificulta muito a governabilidade. Tanto é assim que os Tribunais Superiores acabaram flexibilizando a regra da anualidade, a tal ponto que foi retirada da Carta Constitucional. Independentemente disso, prevaleceu o entendimento prestigiando a autonomia regional e local.

Uma questão mais delicada para a limitação constitucional presente na CEMG/1989 em exame neste capítulo (§ 1º do art. 152) é que ela toca diretamente em um tema que o STF tradicionalmente nega a competência regional e local, considerando-o de observância e reprodução obrigatória, que é o processo legislativo. A Carta mineira veda, no período de noventa dias que antecede o término da sessão legislativa, a apresentação de projeto de lei que tenha por objeto a instituição ou a majoração de tributo estadual. Tal entrave não estaria em desconformidade com as regras que regem o processo legislativo constantes da CRFB/88, que deveriam ser literalmente reproduzidas pelos Estados?

A Constituição da República de 1969 previa expressamente que os Estados deveriam respeitar as regras de processo legislativo lá constantes (art. 13, inciso III). Diversamente, a CRFB/88, em seu art. 25, apenas estabelece que “os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”. Foi necessário, portanto, que o STF desse uma resposta quando à necessidade de reprodução obrigatória, pelos Estados e Municípios, das normas de processo legislativo.

Num primeiro momento, parecia que a Corte Maior iria se inclinar para a desnecessidade de extensão das regras constitucionais de processo legislativo aos Estados. Com efeito, nos autos da ADI-MC nº 56 (Pleno, Rel. Min. Célio Borja, DJ de 04/08/1989), a Corte, indeferiu o pleito liminar do Governador do Estado da Paraíba, por não encontrar na CRFB/88 o dispositivo “que torna obrigatória para os Estados a observância das normas dos seus artigos 61, II, a e b e 63, I”. Não obstante, alguns anos depois, no julgamento do mérito (Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 03/10/2002), o Plenário, à unanimidade, considerou que os entes menores “devem observar as matérias cuja iniciativa pertence ao chefe do Poder Executivo, sob pena de afronta ao princípio da separação dos poderes”. Ficou evidenciado, neste julgamento, que a cláusula de reserva relativa ao poder de instauração do processo legislativo traduziria postulado constitucional de observância compulsória.

A respeito do processo legislativo, a Corte Maior acabou se consolidando quanto à obrigatoriedade de os Estados-membros observarem as *linhas básicas* do modelo federal. No julgamento da ADI-MC nº 822 (Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 12/03/1993), foi analisada uma questão recorrente, a saber, a possibilidade de apresentação de emendas parlamentares em projetos de lei de iniciativa reservada ao chefe do Poder Executivo, como aqueles que reajustam vencimentos e tratam de regime jurídico de servidores públicos. O relator observou que a jurisprudência do STF ainda não estava definitivamente assentada e que haveria uma tendência de considerar que as *linhas básicas* do modelo constitucional federal do processo legislativo são de observância compulsória dos ordenamentos estaduais.

Por sua vez, a ADI nº 89 (Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 20/08/1993) foi ajuizada pelo Governador do Estado de MG em face de artigos do ADCT da CEMG/89 que versavam sobre formas de provimento de cargos e empregos públicos sem o atendimento ao princípio constitucional do concurso público, padecendo, portanto, do vício de inconstitucionalidade formal, pois deveriam seguir a regra da iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo (art. 61, § 1º, alíneas “a” e “c”, da CRFB/88), que é um corolário do princípio da separação dos Poderes.

Seguindo, então, essa orientação e reafirmando que as *regras básicas* do processo legislativo federal devem ser observadas pelos demais entes federados, o STF veio se defrontando com outras questões correlatas e confirmou: (i) que a Constituição estadual não pode dispor sobre regras que seriam de iniciativa legislativa privativa do chefe do Poder Executivo segundo os ditames previstos na Carta Maior, usurpando a iniciativa dele (ADI-MC 1.160); (ii) que o Estado infringe as normas constitucionais de processo legislativo federal, aplicável por simetria, ao exigir lei complementar em situação em relação à qual a Constituição

da República reclama lei ordinária, de modo que a lei complementar só deverá ser imposta se o texto maior assim determinar (ADI 2.872); (iii) que o Estado não pode alterar, em sua Constituição, o quórum de aprovação de matérias legislativas fixado na Constituição da República (ADI 486); e (iv) que o Estado não pode alterar ou criar exceções – o Estado de São Paulo havia ressalvado os casos de iniciativa exclusiva – ao cumprimento da regra constitucional de que “a matéria constante de projeto de lei rejeitado somente poderá constituir objeto de novo projeto, na mesma sessão legislativa, mediante proposta da maioria absoluta dos membros de qualquer das Casas do Congresso Nacional”, previsto no art. 67 da CRFB/88 (ADI 1.546).

Vale notar que, justamente com base no princípio da simetria, o STF decidiu que as Constituições estaduais podem prever o cabimento de Medidas Provisórias, a serem apresentadas pelos governadores, em caso de relevância e urgência e desde que elas sejam convertidas em leis pelas respectivas Assembleias Legislativas.

Note-se, por oportuno, que houve uma certa flexibilização, recentemente, com relação ao quórum de aprovação das leis. O entendimento tradicionalmente consagrado de que os Estados e os Municípios não estavam autorizados a exigir quórum de maioria absoluta (lei complementar) para aprovar suas respectivas leis estaduais e municipais, a não ser naquelas matérias que, em âmbito federal, exigiam quórum superior ao de maioria simples, parece estar sofrendo evolução. No julgamento da ADI nº 2.314 (Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 07/10/2015), em apertada maioria (6 a 5), a Corte constitucional passou a admitir a extrapolação do modelo do processo legislativo federal no que diz respeito a quais temas podem ser tratados por leis complementares, ou seja, quais temas exigiriam um quórum superior ao da maioria simples para a sua aprovação. Ou seja, embora ainda prevaleça a orientação pela necessidade do processo legislativo municipal ou estadual respeitar o padrão de funcionamento do processo legislativo federal, disposto na CRFB/88, é possível a criação de quórum mais dificultoso para a aprovação de determinadas matérias nas leis orgânicas ou constituições estaduais, ainda que não guardem simetria com as matérias cujo quórum qualificado é exigido no processo legislativo federal.

De qualquer modo, é certo que se formou, no STF, uma jurisprudência consolidada considerando como de observância obrigatória as regras que regem o processo legislativo federal, tendo como lastro principal a preservação da separação de poderes consagrada no texto constitucional. Se algum Estado-membro ou Município se aventurou a criar novas regras, mesmo que estas fossem simples, mas tocassem no núcleo da separação dos poderes, a Corte maior reprovou tais inovações, considerando-as inconstitucionais. Por outro lado, a

Constituição estadual não deve ser uma cópia idêntica da Constituição da República. Quando o art. 25 da própria CRFB/88 diz que a Constituição do estado deve observar os princípios nela estabelecidos, ela admite, por óbvio, alguma autonomia, sob pena de quebrar a espinha dorsal do federalismo e inviabilizar a previsão de normas próprias para o direito regional e local.

O STF chegou a flexibilizar a sua orientação ao considerar constitucional uma regra constante na Constituição do Estado do RJ, prevendo que “não será objeto de deliberação proposta que vise conceder gratuidade em serviço público prestado de forma indireta, sem a correspondente indicação da fonte de custeio” (art. 112, § 2º). A rigor, a regra constitucional versa sobre o processo legislativo fluminense, em descompasso com o federal, pois impede a deliberação de um projeto de lei que objetive conceder gratuidade sem proceder à necessária indicação da fonte de custeio. Todavia, no julgamento da ADI 3.225 (Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ de 26/10/2007), a regra foi considerada como uma autolimitação legítima do Poder Legislativo estadual. Segundo o relator, a exigência constante do art. 112, § 2º, da Constituição fluminense consagraria mera restrição material à atividade do legislador estadual, que com ela se vê impedido.

Prevaleceu o entendimento na Corte Maior de que as regras do processo legislativo federal que devem ser reproduzidas no âmbito estadual são apenas as de *cunho substantivo*. Se a regra extrapolar o processo legislativo federal, mas não se destinar a promover alterações no perfil do processo legislativo, considerado em si mesmo, ela deve ser considerada constitucional. Percebe-se, assim, a partir da evolução do entendimento do STF, que somente a *linha básica* do processo legislativo federal deve ser compulsoriamente reproduzida pelos demais entes federados. Somente as *linhas mestras* exigem a observância do Estado-membro. Há um *núcleo* que deve ser observado, mas há que se respeitar um mínimo de criatividade do constituinte decorrente estadual ou municipal.¹⁰¹⁷

Quando a Constituição mineira não admite, no período de noventa dias que antecede o término da sessão legislativa, a apresentação de projeto de lei que tenha por objeto a instituição ou a majoração de tributo estadual, ela não desborda o regramento do processo legislativo federal em si considerado, apenas prescreve um limite maior à instituição/majoração de tributos. Assim, a previsão do art. 152, § 1º, da CEMG/89 não viola o princípio da

¹⁰¹⁷ É diferente a posição do STF na criação de novas imunidades. A Corte enxerga o fato como verdadeira criação de novas isenções (constitucionalmente qualificadas na Constituição Estadual), mas instituídas geralmente sem os pressupostos constitucionais (no caso do ICMS, o convênio do Confaz, por exemplo) e legais (Lei de Responsabilidade Fiscal). Como não se submetem à sanção do chefe do Poder Executivo, a previsão de regras de imunidades nas Constituições Estaduais, de fato, são verdadeiras isenções. Cf. ADI 773, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, publicado em 30/10/2014.

independência dos poderes. Muito pelo contrário. Seu objetivo é equilibrar a relação dos Poderes Legislativo e do Executivo.¹⁰¹⁸

13.5. Conclusões parciais

- o PLT já nasce pressionado pelo tempo. Muitas vezes, quando iniciado pelo Governo, o tema a ser deliberado pelo Parlamento tramitou previamente dentro das entranhas governamentais, sendo examinado por especialistas, melhorado e testado. Não deixa de ser diferente quando as propostas são idealizadas e formatadas por grupos econômicos mais bem preparados. Isso significa que, não bastasse o assunto tributário possuir uma linguagem diferenciada e técnica, o assunto chega para a decisão parlamentar de forma urgente, não sendo raro que ela se dê em poucas horas. Ocorre que, para que o Poder Legislativo ocupe o seu lugar de relevo na construção do sistema tributário ele deve, necessariamente, ter um mínimo de tempo razoável para analisar as demandas que vêm dos demais Poderes e da sociedade;

- no capítulo precedente ficou cristalino que a criação das futuras normas tributárias não pode se dar de forma açodada e que é imprescindível o devido planejamento legislativo. Agora, a partir de uma leitura sistemática da CRFB/88, que prevê que a LDO disporá sobre as alterações na legislação tributária, está ainda mais evidente o projeto constitucional para o Direito Tributário democrático. O Poder Executivo, ao encaminhar a proposta de LDO, já deveria apresentar seu plano de alteração das leis tributárias. Só assim o Governo compartilhará, com o Parlamento, a responsabilidade pelos rumos da política tributária;

- ciente da matéria muito complexa e que demanda amplos debates, o constituinte mineiro previu um limite importante para o PLT: os projetos de lei objetivando criação ou aumento de tributo que forem apresentados dentro do período de noventa dias que antecede o término da sessão legislativa, não serão admitidos. Tal regra tem se mostrado efetiva, sendo aplicada tanto pela CCJ quanto pelo Poder Judiciário, quando instado a se manifestar;

¹⁰¹⁸ Equivocada, portanto, a decisão do Conselho Especial do TJDF nos autos da ADI proposta pelo Governador do DF em face da Emenda à Lei Orgânica nº 80/2014, que deu nova redação ao § 4º do art. 128, prevendo regra similar à da Carta Mineira, isto é, prevendo que projetos de lei que instituem ou majorem tributos só podem ser apreciados pela Câmara Legislativa, no mesmo exercício financeiro, se a ela encaminhados antes de noventa dias de seu encerramento, ressalvados alguns casos. Prevaleceu o entendimento de que o texto (tanto o original quanto o alterado pela referida emenda) teria desvirtuado o modelo de processo legislativo inscrito na CRFB/88. (Acórdão nº 1.069.035, ADI nº 20160020239479, Relatora Simone Lucindo, Conselho Especial, Data de Julgamento: 12/12/2017, pub. DJE de 22/01/2018). Vale notar que os mesmos dispositivos foram impugnados pelo Governador do DF perante o STF, mediante a ADI nº 5.590/DF, o que poderia ensejar um novo resultado. Apesar de o PGR ter opinado, em seu parecer, pela constitucionalidade da regra, admitindo que os entes federados inovem em relação ao processo legislativo federal, o relator Min. Alexandre de Moraes indeferiu a petição inicial da ação, diante da deficiente instrução processual.

- algumas limitações ao poder de tributar previstas na CRFB/88 podem ser ampliadas pelos entes federados menores, desde que não suprima ou modifique a iniciativa das leis pelo chefe do Poder Executivo. A CEMG/89 proporciona um mínimo de tempo necessário para que o Poder Legislativo possa analisar o projeto de lei encaminhado e para que a população tenha conhecimento prévio sobre o aumento da carga tributária. A anterioridade tributária não garante o direito à participação do povo e o debate legislativo, mas apenas um direito ao planejamento em face de um aumento de carga tributária já decidido;

- a regra analisada densifica o princípio da separação de poderes, na medida em que o Poder Executivo detém as informações substanciais da matéria tributária e o cálculo político para a apresentação dos temas para deliberação do Parlamento deve contemplar um mínimo de tempo para possibilitar uma verdadeira deliberação, uma decisão legislativa participada. É dizer, a regra da Constituição mineira, se vai além das regras do processo legislativo constantes da Carta Federal, assim o faz para reforçar e consolidar princípios a ela inerentes, como a separação dos poderes e o devido processo legislativo.

CONCLUSÕES

A pesquisa ora executada posiciona a tributação dentro do paradigma democrático, conforme os pressupostos de legitimidade, como a justeza procedimental, a deliberação e a participação ampla, e teve por escopo contribuir para o enfoque do PLT a partir de uma análise crítica, com base em pressupostos teóricos consistentes com o especial relevo de que deve se revestir o modo de emanção das leis tributárias, sobretudo no contexto de uma sociedade pluralista. O trabalho teve por objetivo contribuir para a construção de capacidades decisórias de diálogo e comunicação e, para tanto, empreendeu-se uma reedificação conceitual do fenômeno procedimental constante do PLT, superando a visão reducionista que o concebe como acontecimento meramente ritualístico e político. Parte-se do pressuposto de que é fundamental promover uma participação social ativa em um momento essencial da vida da lei tributária, qual seja: na sua gestação, no curso da tramitação parlamentar.

Desenvolveu-se a tese da existência de um projeto constituinte de abertura e pluralização do debate republicano sobre Direito Tributário e foi constatado que as instituições têm caminhado na contramão de tal perspectiva, diante de diversas situações que comprovaram que a tributação tem sido objeto de decisões tomadas no epicentro de um governo disfarçado de técnico, a partir de uma desenfreada exclusão pela *expertise*. Como elementos desse quadro, estudou-se profundamente os reflexos na iniciativa legislativa em matéria tributária, a profusão de leis autorizativas e delegantes, os pressupostos do processo legislativo de concessão de benefícios fiscais e a concessão de regimes especiais de tributação via meros regulamentos, entre outros. Percebeu-se que a desparlamentarização tributária acarreta uma transgressão à lógica fundacional do sistema, porquanto permite que os Governos concentrem a tríplice função estatal.

O engrandecimento do Poder Executivo e o papel relevante que ele tem desempenhado – uma exigência do próprio Estado de desiderato social – não podem significar uma transferência integral ao Governo da prerrogativa de decidir sobre os rumos da sociedade, sem a correspondente discussão pública. Em especial no que diz respeito à matéria tributária, que trata da regulação de aspectos fundantes do Estado, o Executivo deve observar limites e respeitar o sistema de freios e contrapesos, sob pena de colocar em risco a própria democracia. A governamentalização do poder de decisão tributário tem levado o Poder Executivo para a periferia do sistema jurídico, que passa a lidar com interesses, gerando conflito dos argumentos de aplicação e de justificação das normas e trazendo enorme risco à sua integridade, decorrente do deficit de legitimidade. Percebeu-se, assim, com o estudo realizado, a necessidade de se levar à sério o modo de produção das leis tributárias, tendo ficado evidenciada a existência de

um direito ao devido processo legislativo, com todas as garantias e características que lhe são inerentes, como a transparência, a discursividade, a participação popular, etc. É dizer, decisões político-tributárias fundadas tão somente em cálculos utilitaristas, muitas vezes atropelando o direito de participação dos representantes do povo, são intoleráveis e inconstitucionais.

Foram examinados exemplos de PLT completamente irracionais, em que as medidas tributárias foram introduzidas de forma escamoteada, com o claro intuito de evitar o debate parlamentar, o que chegou a ser reconhecido pelos próprios parlamentares. Há modalidades de PLTs institucionalizados, como os concessivos de benefícios fiscais de ICMS, em que os representantes do povo são absolutamente alijados da participação, o que fez tornar o maior tributo do país em um verdadeiro “imposto dos Executivos”. Por outro lado, percebeu-se que parlamentares bem informados foram capazes de influenciar positivamente o PLT, alterando posições há muito firmadas pela robusta tecnoburocracia instalada nos gabinetes palacianos.

A investigação confirmou, ainda, a influência do Executivo federal nos lances de modificação do sistema tributário originalmente previsto na CRFB/88. Parte do processo de marcada centralização dos recursos tributários capitaneado pela União, em prejuízo da Federação, se deu pela via do controle governamental sobre a produção legislativa tributária de caráter constitucional e nacional. Viu-se, assim, que o rompimento de um devido PLT acomete tanto a descentralização horizontal (gera um sistema tributário arrecadatário, tipológico e delegante) quanto a vertical (gera um sistema tributário antifederativo e centralizador). Sendo certo que o federalismo não é só apenas uma descentralização administrativa, mas também política, é este princípio que inibe as investidas centralizadoras e garante a democracia, motivo pelo qual impõe-se redobrar a atenção ao PLT que se dá no âmbito do Congresso Nacional.

Os interesses subnacionais só serão genuinamente reconhecidos quando vocalizados por meio um esquema comunicativo que garante aos representantes dos entes um espectro ativo, efetivo e tecnicamente viável de influência na tomada de decisão nacional. A dificuldade em se (re)parlamentarizar o debate tributário brasileiro tornou-se um problema grave que deve ser enfrentado mediante a ressignificação da figura do representante eleito, eis que o Poder Legislativo é o espaço formal capaz de absorver adequadamente o pluralismo que deve orientar o processo de formação da vontade coletiva, sobretudo sobre o Direito Tributário.

A noção de que o contraditório não se trata mais de simples cumprimento do binômio *informação-reação* implica a necessidade de que as decisões legislativas se baseiem em premissas que foram objeto de prévio debate, assegurando ao povo ou aos seus substitutos processuais o conhecimento de todas as matérias a serem decididas no curso do *iter* legislativo e que estes, efetivamente, participem de tais deliberações. É necessário promover-se uma

equalização dos parlamentares com assento nas comissões de modo a permitir que todos eles intervenham e influenciem no PLT, contribuindo verdadeiramente para o aprimoramento de um projeto de lei. A governabilidade – argumento que sempre lastreia a visão tecnoburocrática – deve se concretizar na Constituição e não contra ela e somente o respeito aos princípios que fundam a comunidade política de cidadãos livres e iguais é que legitima o exercício dos Poderes em nome do povo. Uma tributação disfarçada, regressiva, complexa e tendencialmente injusta, somado a um discurso tributário demagógico, libertário e paradoxal acabou por afastar o povo – e os seus representantes – da produção dessas regras, tão fundamentais para o Estado Democrático. O sistema brasileiro é regressivo e desigual justamente pela carência democrática da formulação de suas regras. Quando mais democratizante, transparente, dialógico e acessível for o PLT, mais progressivo e justo será o sistema tributário.

Por versar sobre matéria notoriamente complexa e de difícil tradução e intelecção e que, geralmente, se inicia nas casas legislativas com pouco tempo para um efetivo debate – considerando que os Governos costumam encaminhar as proposições nos finais das sessões legislativas –, o PLT deve ser cuidadosamente estruturado, com garantias de que os parlamentares terão tempo e conhecimento suficiente para decidir. Observou-se, por exemplo, que o constituinte mineiro formulou um subsistema processual voltado especificamente para o tema tributário e que tem se mostrado efetivo, garantindo um mínimo de tempo para o debate no bojo de um PLT.

O fortalecimento da legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento do tributo, é uma preocupação global. A melhora da qualidade da norma tributária, com vistas ao aperfeiçoamento dos princípios da acessibilidade e da inteligibilidade da lei é de imensa importância, porquanto o sistema tributário só será verdadeiramente público e, por consequência, democrático, se for minimamente acessível e inteligível. Quanto menos transparente se fizerem a criação e o entrelaçamento das normas tributárias e quanto maior for a inflação da burocracia, mais o Poder Executivo se agigantará, subtraindo o controle parlamentar e do povo. A solução para a supressão do déficit de legitimação do tributo, com o aumento qualitativo da participação do legislador (e também da sociedade) nos processos de formação da vontade coletiva em matéria tributária, perpassa obrigatoriamente pela simplificação e consolidação das normas.

Evidenciou-se que a CRFB/88 impõe que o Direito Tributário seja construído de forma planejada, para ser inserido em um ordenamento racional e sistematizado, e que todas as instituições cuidem permanentemente da inteligibilidade sistema. Além de o Direito Tributário ser um ramo cujos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança são reforçados e

que confia mais nos planejadores do sistema do que nos aplicadores, o texto constitucional deixa expresso que a lei de diretrizes orçamentárias disporá sobre as alterações na legislação tributária que se pretende realizar (deverá haver um plano de alteração das leis tributárias), e que o Senado Federal avaliará periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional (deverá haver uma avaliação permanente das leis tributárias). O tímido papel desempenhado pela Câmara “alta” somente serve para demonstrar as dificuldades em se reparlamentarizar a temática tributária, contaminada por interesses partidários, discursos ideológicos e capturados pela elite econômica, pelas metas fiscais, por pressões corporativas, etc.

Fica claro, por outro lado, que um uso efetivo dos métodos de avaliação de impacto *ex ante* e *ex post* da lei tributária, entre outras ferramentas da Legística, deve ser seriamente considerado. Sem ignorar que a neutralidade científica é um mito, ficou evidente que as avaliações legislativas incrementam a racionalidade instrumental do PLT, permitindo uma melhor ponderação dos meios e fins almejados e alcançados, facilitando o controle político, social e, porque não, o judicial, eis que o Poder Judiciário deve passar a se preocupar com as prognoses legislativas. Lançar mão do maquinário que a ordem constitucional já põe à disposição do legislador constitui um excelente passo inicial no caminho para tornar mais acessível e transparente o processo de elaboração das leis, trazendo maior legitimidade para a exação tributária. Iniciativas, como as comissões governamentais de simplificação da legislação do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte, já foram formuladas e testadas, e deveriam servir de exemplo para todo o país. Os efetivos resultados dessas estruturas foram estudados e demonstram a importância da aproximação entre os políticos e os técnicos do Executivo e do Legislativo, da academia, de federações sindicais e parlamentares.

Corroborando as previsões constitucionais, o Código Tributário Nacional, norma geral e aplicável a todos os entes tributantes do país, impõe às Administrações Tributárias o dever consolidar anualmente, em texto único, as leis respectivas de cada tributo. Existe uma clara relação entre os procedimentos de consolidação e sistematização dos conjuntos normativos com a ideia de determinabilidade da lei, uma necessidade do Direito Tributário, justamente porque o sistema há que ser transparente e inteligível por todos – verdadeiramente público – e a legiferação em massa tende a tornar o sistema complexo. A profusão de normas em milhares de esferas federativas tributantes e a forte governamentalização das decisões, em um quadro de ultrapresidencialismo estadual e municipal, faz com que o Direito Tributário seja um ramo em que se mostra ainda mais fundamental o papel saneador dos instrumentos de consolidação. De mais a mais, percebe-se que as leis tributárias são permanentemente submetidas à influência de pressões contraditórias e elas acabam sendo modificadas para atender setores específicos, sem

nenhuma coerência ou consistência com o modelo previamente traçado. Logo, a atenção ao PLT deve se dar tanto para o futuro, trazendo mais racionalidade à produção das leis, quanto para o passado, usando técnicas de saneamento do sistema. Ao fim e ao cabo, um sistema mais participativo e legítimo será mais justo.

A qualificação da informação é a melhor forma de democratizar a decisão parlamentar, na medida em que permite o aprofundamento e o aprimoramento da discussão e da argumentação na construção de soluções. Isso contempla sobretudo as minorias parlamentares, que poderão, nesse ambiente renovado, vocalizar anseios, dificuldades e ressalvas que quase sempre ficam à margem do processo de formação da suposta vontade coletiva. Insista-se: o PLT se dá em contraditório e o respeito às minorias e o seu direito de participar é fundamental na construção de uma lei tributária justa. Ainda que não necessariamente se produza uma decisão de melhor qualidade, um Legislativo mais bem informado é capaz de proporcionar condições políticas menos desiguais, fiscalizar com mais eficiência os atos do Executivo e prestar mais adequadamente contas à sociedade. A carapaça técnico-discursiva que impede a tematização no espaço parlamentar dos problemas e das necessidades relativas ao sistema tributário pode ser mitigada com a criação e o fortalecimento de uma contratecnoburocracia legislativa, estruturada para atenuar o deficit informacional no âmbito parlamentar e ao mesmo tempo combater a complexificação excessiva da tributação. Órgãos como as comissões parlamentares e consultorias legislativas são capitais para o equacionamento da tensão comunicacional entre o político e o técnico. Ademais, tais organismos têm o mérito de dar continuidade ao ciclo legislativo, subsidiando permanentemente o Poder Legislativo com informações relevantes para que se procedam os devidos ajustes nas leis tributárias, aperfeiçoando o sistema tributário como um todo.

Não se trata, por óbvio, de instaurar um procedimento legislativo “científico” ou “elitista”, eis que a legitimidade para decidir quais as leis tributárias irão reger o sistema é exclusiva do mandatário eleito e não dos técnicos, função esta que não pode ser amesquinhada. Nada obstante, a inserção, por exemplo, no *iter* de formação das leis tributárias, de informes técnicos, imparciais e apartidários, antes de que manifestem os parlamentares, pode reduzir o abismo que muitas vezes existe entre a *mens legis* e a *mens legislatoris*, ainda mais considerando que o PLT via de regra é deflagrado pelos Executivos. O que se deseja é colocar a técnica a serviço da política e não apenas dos políticos, ampliando ao máximo o fluxo informacional durante a formulação das regras tributárias, até mesmo para permitir a publicização de tais argumentos ao público em geral. O pressuposto é o de que o Parlamento é o espaço privilegiado para contrastar, de forma salutar, a validade dos dados técnicos

apresentados com a conveniência e o interesse público, que recomendam uma opção política diversa das que possam ser inferidas como tecnicamente melhores.

Realizar o Estado Democrático de Direito na seara tributária pressupõe o estabelecimento de um canal efetivo de acesso à tributação. Para tanto, é primordial que os contribuintes conheçam as obrigações tributárias, não só o *quantum* a ser pago, mas também o porquê de se pagar e como o pagamento é realizado da melhor maneira. O projeto de inclusão dos contribuintes em um universo tão vasto é, sim, ousado, mas é indispensável que se dê início à sua implementação. Preservada a premissa republicana, atualmente não restam mais dúvidas de que a única via legítima de colocar tal projeto em prática é a da reparlamentarização da democracia tributária. Para (re)construção de um sistema tributário justo, legítimo e democrático é condição necessária que o contribuinte se sinta coautor das leis que o rege.

REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis. *Lo Racional como Razonable. Un tratado sobre la justificación jurídica*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ABRUCIO, Fernando Luiz. “Os barões da federação”. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, nº 33, São Paulo: agosto de 1994, p. 165-183.

_____. *Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Depto de Ciência Política-USP/Hucitec, 1998.

_____; COUTO, Cláudio Gonçalves. Governando a Cidade? A força e a fraqueza da Câmara Municipal. *Revista São Paulo em Perspectiva*, p. 57-65, v. 9, nº 2, São Paulo: Fundação Seade, 1995.

AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). *O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas*. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

ALEXANDRINO, José de Melo. “A preponderância do Governo no exercício da função legislativa”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 50, p. 99-107, out./dez. 2009.

ALMEIDA, Marta Tavares de. “Legista – uma nova profissão?”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 41, p. 35-43, out./dez. 2005.

ALONSO DE ANTÔNIO, Angel Luis. As relatorias no procedimento legislativo. *Cadernos da Escola do Legislativo*, Tradução de Mirian de Souza Silva/Revisão da tradução Anderson Fortes. Belo Horizonte, v. 2, n. 4, p. 116-159, jul./dez. 1995.

ALVES, Henrique Napoleão; LOBATO, Valter de Souza. “Argumentação jurídica e o art. 18 do Anexo 2 do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina”. *Revista de Direito Empresarial – RDEmp*. Belo Horizonte: n. 3, set./dez. 2012, p. 183-203.

_____; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. “A interpretação literal no direito tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN”. In: ÁVILA, Humberto. *Questões fundamentais de direito tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

AMARAL, José Levi Mello do; GUIMARÃES, Ariane. Deficiências Democráticas no Confaz. *Revista Brasileira de Direito*, v. 12, n. 2, Passo Fundo: Editora IMED, jul.-dez. 2016.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. “Processo Tributário na França: a garantia do contraditório. Algumas comparações com o sistema brasileiro”. *Revista Internacional de Direito Tributário da Abradt*. Vol. 7, p. 139-172, Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

ANDERSON, Stacy; CONSTANTINE, Russel. Unfunded Mandates. *Briefing Paper nº 7*. Harvard Law School. Federal Budget Policy Seminar. Maio, 2005, p. 12. Disponível em: <http://www.law.harvard.edu/faculty/hjackson/UnfundedMandates_7.pdf>. Acesso em: 2/3/2019.

ARAÚJO, Fernando. *A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios: O Problema Económico do Nível Ótimo da Apropriação*. Almedina, Coimbra, 2008.

ARAÚJO, Paulo Magalhães. “Bicameralismo: história, conceito e funções nos governos contemporâneos”. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. n. 114, Belo Horizonte: p. 425-472, jan./jun. 2017.

ARISTÓTELES. *A Política*. Trad.: Roberto Leal Ferreira, 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ARNAUD, André Jean. *O Direito Traído pela Filosofia*. Trad. Wanda de Lemos Capeller e Luciano Oliveira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

ARRETCHE, Marta. “Quando instituições federativas fortalecem o governo central?”. *Novos estudos CEBRAP*. São Paulo, n. 95, 2003, p. 39-57.

_____. “Continuidades e discontinuidades da Federação Brasileira: de como 1988 facilitou 1995”. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, vol. 52, nº 2, p. 377-423, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos das Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.

_____. “Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária”. *Revista de informação legislativa*, v. 15, nº 60, out./dez. 1978.

_____. “Convênios interestaduais e isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias”. *Revista de informação legislativa*, v. 17, nº 65, Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, p. 127-130, jan./mar. 1980.

_____. “Convênios Interestaduais”. *Revista de Direito Público*, Ano XVI, nº 67, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo: julho/setembro, 1983, p. 47-63.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. “Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 46, out.-dez. 1988, p. 118-132.

ATIENZA, Manuel. *Contribución a una teoría de la legislación*. Madri: Civitas, 1997.

_____. “Argumentación y legislación”. In: MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio (Dir.). *La proliferación legislativa: um desafío para el Estado de Derecho*. Madrid: Civitas, p. 89-112, 2004.

AUSTIN, John Langshaw. *How to Do Things With Words*. Oxford: Oxford University, 1962.

AVI-YONAH, Reuven. *The Three Goals of Taxation*. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=796776, 2005, acesso em 11/11/2015.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida Provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.

_____. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. *Revista Diálogo Jurídico*, v. 1, n. 5, p. 1-33, ago. 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_5/DIALOGO-JURIDICO-05-AGOSTO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf>.

_____. O que é “devido processo legal”? *Revista de processo*. Instituto Brasileiro de Direito Processual – IBDP. v. 33, n. 163, p. 50–59, São Paulo: Revista dos Tribunais, set., 2008.

_____. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 17,

janeiro/fevereiro/março, 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 28/01/2020.

_____. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Luiz. “Reagan e o Novo Federalismo”. *Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro, 36(4): 49-51, abr. 1982.

BACHUR, João Paulo. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. *Revista do Serviço Público*, v. 56, p. 377-401, 2005.

_____. Intersubjetividade ou Solipsismo? Aporias da Teoria do Agir Comunicativo de Jürgen Habermas. *Dados - Revista de Ciências Sociais*, vol. 60, núm. 2, pp. 541-575, Rio de Janeiro: 2017.

BADURA, Peter. *Staatsrecht: Systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland*. 6ª ed. 2015. Munique: C. H. Beck.

BALDWIN, Robert; CAVE, Martin. *Understanding Regulation: theory, strategy and practice*. Nova York: Oxford University Press, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª edição, Forense, Rio de Janeiro: 2015.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Descentralização do poder: federação e município. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal. Ano 22, n. 85, p. 151-184, jan./mar. 1985.

BARCELLOS, Ana Paula Gonçalves Pereira de. *Direito constitucional a um devido procedimento legislativo na elaboração normativa: direito a justificativa*. Tese de titularidade. UERJ, 2015.

_____. *Direitos fundamentais e direito à justificativa: devido procedimento na elaboração normativa*. Belo Horizonte, Fórum, 2016.

BARROS, Sérgio Resende de. *A iniciativa das leis tributárias*. Disponível em: <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/bibliotecaDigital/472_arquivo.pdf> Acesso em: 21/07/2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em Busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática*. Disponível em <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/098119158.pdf>> Acesso em 23 ago. 2019.

_____. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015.

_____. *Porque a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos. v. 102. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2011.

_____. A “governamentalização” do poder de decisão tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenador). *Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. V.1. p. 393-427, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2ª ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. *O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2012.

_____. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

_____. “A Lei Kandir e o risco de um ‘tombo federativo’”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 3/3/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-03/onofre-batista-junior-lei-kandir-risco-tombo-federativo>>. Acesso: 15/1/2018.

_____; MUZZI FILHO, Carlos Victor. “A guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 233, São Paulo: Editora Dialética.

_____; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. “O preço para se viver em um mundo civilizado”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de (Coord.). *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

_____. Liberalismo, desigualdade e direito tributário. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 110, p. 217-272, 2015.

_____; SILVA, Fernanda Alen Gonçalves da. *Thomas Piketty: Desigualdad y Tributación*. Revista de Políticas Públicas. v. 7 n. 2. Santiago: Universidad de Santiago de Chile, 2015.

_____; MARINHO, Marina Soares. “Os prejuízos da Lei Kandir e o rolo compressor federal”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 10/4/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-abr-10/prejuizos-lei-kandir-estados-rolo-compressor-federal>>. Acesso: 15/1/2018.

_____. “As relações federativas e a Lei Kandir: em busca de um acerto de contas”. *Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v.13, n.1, jan./dez., 2016. p. 77-104.

_____. “Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal - A Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo”. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, v. 217, n. 55, p. 157-180, 2018.

_____; CAMPOS, Sarah. “A Administração Pública consensual na modernidade líquida”. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 14, n. 155, p. 29-54, jan. 2014.

_____; CUNHA, Marize Maria Gabriel de Almeida Pereira da. “Avanço da União sobre as bases tributárias estaduais é inaceitável”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 7/7/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-07/opiniaio-avanco-bases-tributarias-estaduais-inaceitavel>>. Acesso: 15 ago. 2020.

BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

BECK, Ulrich. “Autodissolução e auto-risco da sociedade industrial: o que significa?” In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Trad. Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997.

BELO HORIZONTE. Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária. “1º Relatório da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária ao Prefeito de Belo Horizonte”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler (Diretores). *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 4, Belo Horizonte: Del Rey, jul./dez. 2005, p. 392-621.

BELO HORIZONTE. Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária. “2º Relatório da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária ao Prefeito de Belo Horizonte”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler (Diretores). *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 7, Belo Horizonte: Del Rey, jan./jun. 2007, p. 195-461.

BENTHAM, Jeremy. *Falacias políticas*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990.

BERGERON, Robert. “Racionalização do processo legislativo e gestão da legislação do Estado”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 11, p. 23-83, out./dez. 1994.

BERNARDES, Flávio Couto. *A Lei de Responsabilidade Fiscal como Mecanismo de Implementação de Políticas Sociais*. Anais do XVII Encontro Nacional do CONPEDI. Brasília: 2008. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33092-41688-1-PB.pdf>. Acesso em: 04.10.2015.

_____. “A constitucionalidade dos dispositivos contidos nos artigos 20 e 27 da Lei Municipal de Belo Horizonte nº 10.692/13 à luz do artigo 152, §1º, da Constituição do Estado de Minas Gerais”. *Revista da Procuradoria-geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH*. Belo Horizonte: ano 6, n. 12, p. 35-47, jul./dez. 2014.

BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. *O controle jurisdicional do processo legislativo*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

_____. “Processo legislativo, legística e democracia: a interação entre política, direito e técnica na elaboração legislativa”, p. 15-70. In: RESENDE, Antônio José Calhau; BERNARDES, José Alcione. (coord.) *Temas de Direito Parlamentar*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2016.

_____. “Potencialidades e limites da lei: os paradoxos da nossa produção legislativa.” In: Congresso internacional de legística: qualidade da lei e desenvolvimento, 2007, Belo Horizonte, MG. *Legística: qualidade da lei e desenvolvimento: comunicações orais*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2007

BENVENUTTI, Feliciano. Funzione amministrativa, procedimento, processo. *Rivista Trimestrale di diritto Pubblico*. Ano II, 1952, p. 118-145.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

_____. *Teoria geral da Política*. Tradução de Daniela B. Versiani. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria do estado*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. *Ciência política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros. 2001.

BOLONHA, Carlos; RANGEL, Henrique; CORRÊA, Flávio. Hiperpresidencialismo na América Latina. *Revista da Faculdade de Direito – UFPR*, Curitiba, v.60, n.2, maio/ ago. 2015, p.115-140.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 4ª ed. Paris: LGDJ, 2001, p. 148-149 *Apud* AMARAL, Paulo Adyr Dias do. “Processo Tributário na França: a garantia do contraditório. Algumas comparações com o sistema brasileiro”. *Revista Internacional de Direito Tributário da Abradt*. Vol. 7, p. 139-172, Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *O papel das comissões*. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/o-papel-das-comissoes>>. Acesso em 5 de jan. 2020.

BRASIL. IPEA. “Pesquisa conclui que desoneração não teve impacto na geração de empregos”. Publicado em 01/02/2018. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32244>. Acesso em: 09/01/2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Conselho Nacional de Política Fazendária*. Institucional. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>. Acesso em 31/01/2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. *Manual de Redação da Presidência da República*. Subchefia de Assuntos Jurídicos; coordenação de Gilmar Ferreira Mendes, Nestor José Forster Júnior [et al.]. – 3. ed., rev., atual. e ampl. – Brasília: Presidência da República, 2018.

BRÄUER, Christian. *Finanzausgleich und Finanzbeziehungen im wiedervereinten Deutschland*. Wiesbaden: VS Verlag, 2005.

BREYNER, Frederico Menezes; DERZI, Misabel Abreu Machado. “Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais”. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.); SOUZA, Priscila de. (Org.). *Racionalização do sistema tributário*. 1ª ed., São Paulo: Noeses: IBET, 2017.

BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. *Tecnoburocracia e contestação*. Petrópolis: Ed. Vozes, 1972.

BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. “Da administração pública burocrática à gerencial”. *Revista do Serviço Público*. v. 120, nº 1, jan-abr 1996, p. 7-40.

BUCHANAN, James; TULLOCK, Gordon. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Michigan: The University of Michigan Press, 1965.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero*. Tomo I. v. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Compluense, 1985.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*, 7ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006, São Paulo: Saraiva, 2007.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi. Jurisdição Constitucional na era cunha: entre o passivismo procedimental e o ativismo substancialista do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito & Práxis*. Rio de Janeiro, v. 07, n. 13, p. 346-388, 2016.

CAETANO, Marcello. *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional*. Tomo I. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

CAGGIANO, Monica Herman Salem. “Processo legislativo, técnica legislativa e legística”. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Município de São Paulo*, São Paulo, CEJUR, 2009.

CAMARGO, Aspásia. Federalismo cooperativo e o princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente do Brasil e da Alemanha. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José M. B. (orgs.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer (Centro de Estudos), 2001, p. 69-94.

CAMPOS, Carlos Alexandre de; CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2019.

_____. “ADI 3.421: releitura da ‘guerra fiscal do ICMS’”. In: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício. (Org.). *O Supremo por seus Assessores*. Coimbra: Almedina, 2014

CAMPOS SILVA, Adriana; SOUZA, Rafael Costa de. O Supremo Tribunal Federal e o processo legislativo constitucional: análise crítica da postura passivista procedimental adotada no julgamento do Mandado de Segurança nº 22.503-3/DF. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 36, p. 146-163, ago. 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes. “Relatório sobre programa, conteúdos e métodos de um curso de teoria da legislação”. In: *Boletim da Faculdade de Direito*. Coimbra, v. LXIII, 1987.

_____. “Legislação governamental”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

_____. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra. 1982.

CARBONNIER, Jean. *Sociologia Jurídica*. Trad. Diogo Leite de Campos Coimbra: Almedina, 1979.

CARMO, Corival Alves do; DASSO JÚNIOR, Aragón Érico; HITNER, Verena. “Federalismo, democratização e construção institucional no governo Hugo Chavez”. In: LINHARES, Paulo de Tarso Frásio S. (Org.). *Federalismo Sul-Americano*. Rio de Janeiro: IPEA, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *ICMS*. 15ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Cristiano Viveiros. *Controle judicial e processo legislativo: a observância dos regimentos internos das casas legislativas como garantia do Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Fabris, 2002.

CARVALHO, Guilherme Andrade. Federalismo brasileiro e os impactos econômicos da falência dos estados e municípios. In: AMARAL, Paulo Adyr Dias. *Desenvolvimento econômico: entraves tributários e orçamentários*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2016.

_____. *Entre a Coerção e a Moralidade: Por que as pessoas recolhem tributos?* Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. “Regime jurídico dos incentivos fiscais”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Técnica Legislativa (Legística Formal)*. 6ª ed. Belo Horizonte, Del Rey, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. “Processo Administrativo Tributário”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nºs 9-10, jul-dez. 1979.

CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa d'Ávila; BIJOS, Paulo Roberto Simão. “Novo Regime Fiscal: análise de impacto e compatibilidade de proposições legislativas”. *Estudo Técnico nº 11/2017*. Consultoria de Orçamentos da Câmara dos Deputados. Brasília, maio de 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf>. Acesso em: 27/8/2018.

CARVALHO NETTO, Menelick. *A sanção no procedimento legislativo*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

_____. “Racionalização do ordenamento jurídico e democracia”. In: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. *A consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte, 2003, p. 13-38.

CASTRO JR., Paulo Honório de. A taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (TFRM) e as suas recentes alterações. In: FREIRE, William. MATTOS, Tiago de. (coord.). *Aspectos controvertidos do Direito Minerário e Ambiental*. Belo Horizonte: Jurídica Editora, 2013.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. “Política e Tecocracia”. *Revista de Ciência Política*. v. 3, n. 2, p. 3-20, Rio de Janeiro: 1969.

CAUPERS, João; ALMEIDA, Marta Tavares; GUIBENTIF, Pierre. “Efeitos de algumas normas do Código de Procedimento Administrativo: estudo de caso em avaliação legislativa”. *Cadernos de Ciência de Legislação*, Oeiras, Instituto Nacional de Administração, n. 12, jan-mar. 1995.

_____. “Relatório sobre o Programa, os Conteúdos e os Métodos de uma disciplina de Metodica da Legislação”. In: *Cadernos de Ciência de Legislação*, nº 35, p. 5-87, out/dez, 2003.

CECOT, Caroline et al. *An evaluation of the quality of Impact Assessment in the European Union with lessons for the U.S. and the EU*. AEI-Brookings Joint Center Working Paper Nº 07-09, 2007, p. 2. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=984473>. Acesso em: 19/2/2019.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. São Paulo: Cultrix, 2013.

CHEVALLIER, Jacques. *A racionalização da produção jurídica*. Legislação, n. 3, 1992.

COCCO JÚNIOR, José Guimar; FANTUCCI, Simone. “A Capacidade técnica do Poder Legislativo: o papel das consultorias institucionais legislativas”. *Revista do Parlamento Paulistano*, São Paulo: Câmara Municipal de São Paulo, v.2, n.3, jul./dez. 2012, p. 124-157.

COÊLHO, Daniel Caria Braga; BEDÊ, Júlio Cadaval (orgs.). *Avaliação de Impacto da Lei do ICMS Solidário: Lei nº 18.030, de 2009*. Belo Horizonte: ALMG, 2016. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/publicacoes_assembleia/obras_referencia/arquivos/pdfs/avaliacao_impacto_lei_icms_solidario/icms_solidario_completo.pdf>. Acesso em: 7/3/2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. “ICMS - Natureza Jurídica dos convênios de Estados-membros - Inconstitucionalidade continuada”. *Revista de Direito Tributário*. 1993/nº 64.

_____. “O princípio da anualidade tributária – a necessidade de sua acolhida pela constituinte de 86”. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. v. 30, nºs 28/29, Belo Horizonte: maio/outubro de 1985/1986, p. 227-267.

_____. As medidas provisórias em matéria fiscal. *Enfoque Jurídico, Suplemento Informe. TRF 1ª Região*. Edição 06, 1997.

_____. “O princípio da legalidade: o objeto da tutela”. In: PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. “O Princípio da Legalidade no Direito Tributário: uma releitura interpretativa”. In: BREYNER, Frederico Menezes (Org.). *Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário: homenagem à Professora Misabel Derzi*. Belo Horizonte: Initia Via, 2014.

CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

COOTER, Robert D. *The Strategic Constitution*. New Jersey: Princeton. 2002.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Depalma, 1992.

CORREIA, Oscar Dias. As medidas provisórias e a emenda constitucional n. 32/2001. In: BELMONTE, Cláudio; MELGARÉ, Plínio. (coord.) *O direito na sociedade contemporânea: estudos em homenagem a José Néri da Silveira*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

_____. “Art. 106 a 114”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et. al. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. “Novo regime fiscal ampliou controle judicial dos benefícios fiscais”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 16 mar. 2019. Disponível em: <conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais>. Acesso em: 23 set. 2020.

COUTURE, Eduardo J. *Introdução ao estudo do processo civil: discursos, ensaios e conferências*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. Imprensa: Belo Horizonte, Líder, 2003.

CRABBE, Vincent. *Legislative Drafting*. London: Cavendish Publishing Limited, 1993.

DA SILVA, José Manuel. “A má redação das nossas leis”. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, nº 762, p. 778, abr. 1999.

DAHL, Robert. *Poliarchy: Participation and Opposition*. New Haven: Yale University, 1971.

_____. DAHL, Robert. *Poliarquia: Participação e Oposição*. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, 1997.

_____. *On democracy*. Yale: Yale University, 1998.

DEGENHART, Christoph. *Staatsrecht I: Staatsorganisationsrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”. In: FICHER, Octavio Campos (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. “Segurança Jurídica como fator de Concorrência Tributária”. In: VELLOSO, Carlos Mário Da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Org.). *Princípios Constitucionais Fundamentais*. São Paulo: LEX, 2005, v. 1.

_____. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, jan. 2004.

_____. Notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª. ed. Forense, 2010.

_____. “O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Complementabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário”. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2007.

_____. “Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. “Crédito tributário e lançamento”. In: LEITE, Geilson Salomão. (Coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

_____. *Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. *Revista Jurídica da Presidência*, vol. 16, n. 108. Brasília, 2014.

_____. “O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Complementabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário”. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013.

_____; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

_____; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. “Levando a democracia a sério: uma abordagem da regra decisória ideal para o Confaz”. *Revista Jurídica da Presidência*. Brasília: v. 19, n. 117, Fev./Maio 2017.

_____. “Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1, n. 1, Imprensa: Belo Horizonte, Del Rey, 2004.

_____; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. “O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão”. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes (Coord.). *Coleção Federalismo e Tributação*. Belo Horizonte: Arraes, 2015, p. 467-495.

_____; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *ICMS: diagnósticos e proposições* – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

_____. “Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais”. *REI – Revista Estudos Institucionais*. v. 4, n. 1, p. 118-157, ago. 2018. Disponível em: <<https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/266/215>>. Acesso em: 25 jul. 2020.

_____; JÚNIOR, Onofre Alves Batista; MOREIRA, André Mendes (Coord.). *Coleção Federalismo e Tributação*. Volume 1. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

_____. “Aula”. *Apud* AMARAL, Paulo Adyr Dias do. “Processo Tributário na França: a garantia do contraditório. Algumas comparações com o sistema brasileiro”. *Revista Internacional de Direito Tributário da Abradt*. Vol. 7, p. 139-172, Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

DEZEN JÚNIOR, Gabriel. “O Instituto da Consolidação: Panorama Histórico, Jurídico e Político”. In: MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. *A Consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte, 2003, p. 50.

DIDIER JR., Fredie. Teoria do processo e teoria do direito: o neoprocessualismo. In: DIDIER JR., Fredie (org.). *Teoria do processo: Panorama doutrinário mundial*. Vol. 2. Salvador: JusPodivm, 2010.

_____, Fredie. *Sobre a Teoria Geral do Processo, Essa Desconhecida*. 2 ed. Salvador: Jus Podivm, 2013.

DILGER, Robert Jay. *Unfunded Mandates Reform Act: history, impact, and issues*. Congressional Research Service, 2017. Disponível em: <<https://fas.org/sgp/crs/misc/R40957.pdf>>. Acesso em: 27/2/2019.

ESTADOS UNIDOS. Circular A-4. 2003. Disponível em: <<https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A4/a-4.pdf>>. Acesso em: 14/3/2019.

DILLY PATRUS, Rafael. “Representação e pobreza política: invisibilidades e inclusão na arena pública do Brasil democrático”. In: ALVES, Cândice Lisbôa. *Vulnerabilidades e invisibilidades: desafios contemporâneos para a concretização dos direitos humanos*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

DINAMARCO, Candido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

_____. *Instituições de Direito Processual Civil*. 5. ed. v. I. 735 p. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”. In: DANTAS, Bruno [et. al.] (org.) *Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*. Imprensa: Brasília, Senado Federal, Instituto Legislativo Brasileiro, 2008.

DULCI, Otavio Soares. “O Legislativo em dois tempos: a modernização da Assembleia mineira e seus antecedentes”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016.

DWORKIN, Ronald. *A New Philosophy for International Law*. Philosophy & Public Affairs, v. 41, n. 1. New Jersey: Wiley, 2013.

_____. *Justice for Hedgerogs*. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts London, England, 2011.

_____. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. *O direito da liberdade: a leitura moral da Constituição norte-americana*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. Revisão Técnica Alberto Alonso Muñoz. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. *Uma questão de princípio*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. *Constitucionalismo e Democracia*. Trad. por Emílio Peluso Neder Meyer. Publicado originalmente no European Journal of Philosophy, n. 3:1, 1995.

EINAUDI, Luigi. *Principi di scienza della finanza*. 4ª ed. Turim: Giulio Einaudi, 1949.

ELAZAR, Daniel J. *Exploring federalism*. Tuscaloosa: University of Alabama Press, 1987.

_____. (org.). *Federal systems of the world: a handbook of federal, confederal and autonomy arrangements*. Essex: Longman Current Affairs, 1991.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia. *Hacia una nueva justicia administrativa*. 2ª ed. Madrid: Civitas, 1989.

EUROPEAN COMISSION. *Impact assessment guidelines*. Brussels: European Comission, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/sLhKub>>. Acesso em: 24/1/2020.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 7ª edição, São Paulo: Atlas, 2007.

FANUCCHI, Fabio. “Inconstitucionalidade da Lei Complementar 24, de 1975”. *Revista de Direito Administrativo*. nº 120, Rio de Janeiro: abr./jun. 1975.

FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006.

FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. “A iniciativa privativa no processo legislativo diante do princípio interpretativo da efetividade da Constituição”. *Revista de Direito*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, jan./jun. 2001.

FERRAZ, Fernando. “Desigualdades Regionais”. *Revista Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. v. 26, 2007.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. “A noção de Lei Específica no art. 150 § 6º, a CF e a Recepção dos Decretos-leis n. 2163/84 e 1184/71”. *Revista de direito tributário*. n. 70, p. 181-188, São Paulo: Revista dos Tribunais, out./dez., 1995.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 4ª ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

_____. “A Legística e a ‘filosofia’ da lei”. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Município de São Paulo*. nº 7, p. 13-27, São Paulo: 2009.

FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Trad. Newton Roberval Eichemberg. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FIGUEIREDO, Argelina; LIMONGI, Fernando. “Modelos de Legislativo: o Legislativo brasileiro em perspectiva comparada”. *Revista Plenarium*, ano 1 n. 1, p. 41-56, 2004.

_____; LIMONGI, Fernando. *Executivo e Legislativo na nova ordem constitucional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1999.

_____; LIMONGI, Fernando. “Congresso Nacional: organização, processo legislativo e produção legal”. *Cadernos de pesquisa*, n. 5. São Paulo: CEBRAP, 1996.

FINLAND. MINISTRY OF JUSTICE. *Consultation*. Disponível em: <<https://oikeusministerio.fi/en/consultation>>. Acesso em: 14/1/2020.

_____. MINISTRY OF JUSTICE. *The Impact Assessment Guidelines*, Translated by Sami Sarvilinna, Helsinki: 2008. Disponível em: <<http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/76118>>. Acesso em: 14/1/2020.

_____. PRIME MINISTER’S OFFICE. Tradução livre. Disponível em: <<https://vnk.fi/en/council-of-regulatory-impact-analysis>>. Acesso em: 14/1/2020.

FRANÇA. *Conselho de Estado*. Tradução livre. Disponível em: <<https://www.conseil-etat.fr/le-conseil-d-etat/organisation>>. Acesso em: 27 ago. 2020.

FRANÇA. *Conseil des prélèvements obligatoires*. Disponível em: <<https://www.ccomptes.fr/fr/institutions-associees/conseil-des-prelevements-obligatoires-cpo/mission>>. Acesso em: 27 ago. 2020.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *Evolução da crise brasileira*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2005.

FRATTARI, Rafael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal? *Revista de Direito Administrativo*, v. 261, p. 147-177, 2012.

_____. Os 50 anos do Código Tributário Nacional como norma geral de direito tributário: é tempo de comemorar? In: COSTA, Alexandre; NUNES, Rafael; RODRIGUES, Raphael Silva; AZEVEDO, Paulo (Org.). *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem aos 50 anos do Código Tributário Nacional*. Belo Horizonte: Editora D'plácido, 2017, v. 1, p. 299-334.

_____. A inconstitucionalidade da “Taxa de Incêndio” criada pela Lei Mineira nº 14.938/2003. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Editora Fórum, v. 13, p. 67-86, 2005.

_____. As receitas tributárias no Federalismo Alemão. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: v. 12, n.13, p. 175-196, 2001.

_____. As inconstitucionalidades das contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: v. 11, n.12, p. 44-63, 2001.

_____; LOBATO, Valter; GODOI, Marciano; HENRIQUES, Guilherme (Org.). *Os impactos do Novo CPC sobre o processo judicial tributário*. v. 3, 1. ed. Belo Horizonte: Editora D'plácido, 2018.

_____; SANTIAGO, Igor; LOBATO, Valter (Org.). *Tributação e Federalismo: contribuições ao XVII Congresso de Direito Tributário da ABRADT*. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FRASER, Nancy. “Rethinking the public sphere: a contribution to the critique of actually existing democracy”. In: CALHOUN, Craig (org.). *Habermas and the public sphere*. Cambridge/MA: MIT Press, 1993.

FREIRE, Natália Miranda. “A Consolidação como Objeto da Técnica Legislativa”. In: *A Consolidação e o Aperfeiçoamento da Democracia das Leis*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, p. 81-102, 2002.

GADELHA, Sergio Ricardo de Brito. “Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil”. *Repositório Institucional da Enap – Escola Nacional de Administração Pública*. Diretoria de Educação Continuada. Brasília: 2018, p. 21. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3186>>. Acesso em 18/2/2019.

GARGARELLA, Roberto. *La sala de máquinas de la Constitución. Dos siglos de constitucionalismo en América Latina (1810-2010)*. Buenos Aires: Katz, 2014.

GARCIA, Priscila Prado. “Da aplicação da legística ao processo legislativo tributário”. *Revista Âmbito Jurídico*. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-125/da-aplicacao-da-legistica-ao-processo-legislativo-tributario/>>. Pub. em 1º jun. 2014. Acesso em 12 de fev. 2020.

GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: M. Pons, 2000.

GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Derecho Constitucional Comparado*. Madrid: Alianza, 1984.

GARRET, Elizabeth. “Enhancing the Political Safeguards of Federalism? The Unfunded Mandates Reform Act of 1995”. *University of Kansas Law Review* n. 45, 1997, pp. 1.113-1.183.

GIDDENS, Anthony. “Risco, Confiança, Reflexividade”. In: GIDDENS, Anthony; GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Trad. Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997.

GODOI, Marciano Seabra de. *Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. “Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional”. *Revista de Direito Tributário da APET*, v. 15, p. 81-110, São Paulo: MP Editora, 2007.

_____. *Não-cumulatividade*. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). *Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética – ICET, 2008, p. 357-391.

_____; CASTRO JR., Paulo Honório de. “Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual 19.976, de 2011)”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 209, fev/2013.

_____. “Taxa: uma espécie tributária em plena crise de identidade”. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva. (Org.) *O Cinquentenário do Código Tributário Nacional*, v. 2, Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

_____. “Prefácio”. In: ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 3-5.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*, Rio de Janeiro: Aide, 1992.

GONDAR, Anelise. Mecanismos de equalização fiscal e redução de desigualdades regionais: uma equação possível? Subsídios para análise a partir do caso alemão. *Desigualdade & Diversidade (PUCRJ)*, p. 13-34, 2012.

GOTTSCHESKY, Hella Isis. *Dever de consistência legislativa e sua aplicação no direito tributário: contributo à concretização da igualdade no PIS e na Cofins*. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Orientador: Humberto Ávila. Porto Alegre, 2016.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação da Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. Trad. por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBDF, 2019.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo, Ed. RT, 1990.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

GUEDES, Demian. *Processo administrativo e democracia: uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GULLO, Theresa. History and evaluation of the Unfunded Mandates Reform Act. *National Tax Journal*, v. 57, n. 3, p. 559-570, 2004.

_____; KELLY, Janet M. Federal Unfunded Mandate Reform: a first-year retrospective. *Public Administration Review*, v. 58, n. 5, p. 379-387, sept./oct., 1998.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 5ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. “Comentário ao art. 150, § 6º”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lênio L (coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

_____. *Anais do IV Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual*. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), maio de 2016, Faculdade de Direito do Largo de São Francisco. Disponível em: <http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/01/Anais_IV-Congresso-Brasileiro-de-Direito-Tributario-Atual_VF.pdf>. Acesso em 14/4/2020.

_____. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. Três papéis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 101-110.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

GUNLICKS, Arthur B. *The Länder and german federalism*. Manchester: Manchester University Press, 2003.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Sergio Antonio Fabris, 1997.

HABERMAS, Jürgen. *Sobre a Constituição da Europa*. São Paulo: Editora Unesp, 2012.

_____. *Questa Europa è in Crisi*. Roma-Bari: Editori Laterza, 2011.

_____. *Verdade e Justificação: Ensaio filosóficos*. Trad. Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004.

_____. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, 2 v.

_____. *Faktizität und Geltung: Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaates*. Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 1992.

_____. *Die Einbeziehung des Anderen: Studien zur politischen Theorie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 1996.

_____. “Keywords on a discourse theory of law of the democratic constitutional state”. In: HABERMAS, Jürgen. *The lure of technocracy*. Trad. por Ciaran Cronin. Cambridge: Polity Press, 2015, p. 46-60.

_____. *A inclusão do outro*. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

HAHN, Robert W.; TETLOCK, Paul C. “Has Economic Analysis Improved Regulatory Decisions?”. AEI-Brookings Joint Center Working Paper n. 07-08, abril de 2007.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HASSEMER, Winfried. “A preservação do ambiente através do Direito Penal”. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 26-35, abr./jun. 1998.

HEIL, Charles Saint-Clair. *Parecer*. Projeto de Lei nº 57/2019. Disponível em: <https://www.barravelha.sc.leg.br/softcam/tramitacao_instrucao_print_pdf.php?item=359&assignout=1>. Acesso em: 22 ago. 2020.

HERAS, Jorge Xifra. “La información como arma del Parlamento”. *Las Cortes Generales*. España. Abogacía General del Estado. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Vol. 3, 1987, p. págs. 2319-2334.

HERNÁNDEZ, Antonio. A Tres Lustros de la Reforma Constitucional de 1994. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Vol. 60, 254, 2010.

HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. *Interpretación, subsunción y aplicación del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

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

HIRATA, Helena. “Capitalismo de estado, burguesia de estado e modo de produção tecnoburocrático”. *Discurso: Revista do Departamento de Filosofia da Universidade de São Paulo*, p. 49-68, São Paulo: 1980.

HUEGLIN, Thomas O.; FENNA, Alan. *Comparative federalism: a systematic inquiry*. Quebec: Broadview Press, 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. “Considerações sobre ‘Processo Administrativo Fiscal’”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 33, jun. 1998, São Paulo: Dialética.

KARPEN, Ulrich (ed). *Legislation in European Countries*. International Association of Legislation. Baden-Baden: Nomos Verlag, 1996.

_____. “Avaliação legislativa – a experiência alemã”. *Legislação: Cadernos de Ciência da Legislação*, Oeiras, Portugal, n. 33/34, p. 9-14, jan.-jun. 2003.

KELLY, Janet. “Mandate Reimbursement Measures in the States”, *American Review of Public Administration*, volume 24, n. 4, dezembro de 1994, pp. 351-373.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 2ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

_____. *A Democracia*. Trad. Ivone Castilho Benedetti *et al.* São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KFOURI JR., Anis. *Curso de Direito Tributário*. 4ª edição, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

KINCAID, John, “The U.S. Advisory Commission on Intergovernmental Relations: Unique Artifact of a Bygone Era”. *Public Administration Review*. v. 71, n. 2, march/april, 2011.

KIRCHHOF, Paul. Entparlamentarisierung der Demokratie? In: KAISER, André; ZITTEL, Thomas. *Demokratiethorie und Demokratieentwicklung: Festschrift für Peter Graf Kielmansegg*. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, 1997, pp. 359-376.

_____. *Der sanfte Verlust der Freiheit: für ein neues Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*. München: Carl Hanser Verlag, 2004.

_____. *Das Gesetz der Hydra: gebt den Bürgern ihren Staat zurück!* München: Knaur TB, 2008.

_____. *Deutschland im Schuldensog: der Weg vom Bürgen zurück zum Bürgen*. München: C. H. Beck, 2012.

_____. *Recht lässt hoffen*. München: C. H. Beck, 2013.

_____. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KLEIN, Hans. A legitimação do Conselho Federal e sua relação com as assembleias legislativas e os governos estaduais. In: *O Federalismo na Alemanha*. Traduções, vol. 7, ano 1995. Centro de Estudos: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung.

LAINÉ, Jarmo. “Parlamentarismo”. *Embaixada da Finlândia*. Publicado em julho de 2003. Disponível em: <<http://www.finlandia.org.br/public/default.aspx?contentid=123968&contentlan=17&culture=pt-BR>>. Acesso em: 10/1/2020.

LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del derecho*. Trad. Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel, 1994.

LAUFER, Heinz; MÜNCH, Ursula. *Das föderative System der Bundesrepublik Deutschland*. Opladen: Leske Budrich, 1998.

LAWS, Norman. Carry on the distribution of power: Federalism in Germany. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas. (Coord.) *O federalista atual – Teoria do Federalismo*, p. 501-521, Arraes Editores, Belo Horizonte: 2013.

LENZA, Pedro. “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e seu desvirtuamento”. *Carta Forense*. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/ato-das-disposicoes-constitucionais-transitorias-adct-e-o-seu-desvirtuamento/11952>>. Acesso em: 28/8/2018.

LEONCY, Léo Ferreira. *Controle de constitucionalidade estadual – As normas de observância obrigatória e a defesa abstrata da Constituição do Estado-membro*. São Paulo: Saraiva, 2007.

LEVI, Margaret; SACKS, Audrey; TYLER, Tom. *The Reasons for Compliance with Law*. Sidney: The United States Studies Centre, 2008.

LEVINSON, Stanford. “Pior defeito da Constituição dos EUA é dificultar emendas”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 1/6/2012. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2012-jun-01/pior-defeito-constituicao-eua-dificultar-emendas-necessarias>>. Acesso em: 18 ago. 2020.

LIJPHART, Arend. *Modelos de democracia: desempenho e padrões de governo em 36 países*. Rio de Janeiro, Ed. Civilização Brasileira, 2003.

LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança estampado no art. 146 do CTN sob as perspectivas dogmática e jurisprudencial: um estudo em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi. In: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. (Org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira - em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 659-696.

_____. Não Cumulatividade do IPI e a indústria siderúrgica: o atraso que emperra o país. In: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. (Org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira - em homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 445-483.

_____; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os impactos das novas regras contábeis sobre o regime jurídico do ágio gerado nas operações de fusão e aquisição. In: ROCHA, Sérgio André. (Org.). *Direito Tributário, Societário e a reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, v. 3, p. 611-638.

_____. Estado democrático de direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. (Org.). *Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, p. 849-888.

_____. O custeio da seguridade social e os benefícios de risco. Os princípios aplicáveis e os limites ao poder de tributar. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.). *Separação de Poderes e efetividade do Sistema Tributário*. São Paulo: Editora Del Rey, 2010, p. 431-453.

LOBATO, Valter de Souza; MOREIRA, André Mendes; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira - em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

LOBATO, Valter de Souza; MOREIRA, André Mendes; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira - em homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. “Política e Reformas Fiscais no Brasil Recente”. *Revista de Economia Política*, vol. 24, nº 1 (93), p. 53-76, jan.-mar./2004.

LUBENOW, Jorge Adriano. Esfera pública e democracia deliberativa em Habermas: modelo teórico e discursos críticos. *Kriterion: Revista de Filosofia*, v. 51, nº 121.

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Tradução de Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

_____. *Sociologia do direito I*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983

_____. “A Nova Teoria dos Sistemas”. In: NEVES, Clarissa Baeta; SAMIOS, Eva Machado B. (coord.). *Niklas Luhmann: A Nova Teoria dos Sistemas*. Porto Alegre: Goethe Institut, 1997.

MADER, Luzius. A avaliação legislativa: uma nova abordagem do Direito. In: *Legislação*. Cadernos de Ciência da Legislação. Lisboa: INA, vol. 1, abr/jun, 1991. p. 40-49.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 45, 1988, pp. 175-187.

_____. (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. “Consolidação das leis de cada tributo”. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3140>>. Acesso em: 21 ago. 2020.

MACHADO, João Baptista. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra: Almedina, 1996.

MACHADO, Sérgio. *Histórico da Lei Nacional do ICMS: Lei Complementar n. 87, de 1996: memória da elaboração e das negociações do projeto de lei*. Brasília: S. ed., 1997.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva. (Org.) *O Cinquentenário do Código Tributário Nacional*, v. 2, Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.

MACHIAVELLI, Niccolò. *Tutte le Opere storiche, Politiche e letterarie*. Newton Compton Editori, Roma: 1998.

MACIEL, Caroline Stéphanie Francis dos Santos; CASTRO, Marcelo Fonseca Ribeiro de; RESENDE, Mariana Barbosa Araújo Resende. “O Parlamento britânico”. In: SOARES, Fabiana de Menezes; OLIVEIRA, Thaís de Bessa Gontijo de; MACIEL, Caroline Stéphanie Francis dos Santos. (org.) *Regimentos parlamentares do mundo: sistemas jurídicos e ação legislativa*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2018, p. 20-60.

MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros. “A necessidade de revisão do papel do Senado na democracia representativa brasileira – ou sua extinção”. In: BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira. (Coord.) *Constituição e democracia: aplicações*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz; MARINHO, Marina Soares; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. “Estados em calamidade e a necessidade de um colegiado de governadores”. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Publicado em 28/12/2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-28/estados-calamidade-ideia-colegio-governadores>>. Acesso em: 11/3/2019.

_____. *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Novas linhas do direito processual civil*. 3 ed. São Paulo: Malheiros.

MARINS, James. *Direito Processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

MARRAFON, Marco Aurélio; ROBL FILHO, Ilton Norberto. “Controle de Constitucionalidade no Projeto de Lei de Conversão de Medida Provisória em face dos ‘Contrabandos Legislativos’: Salvaguarda o Estado Democrático de Direito”. In: NOVELINO, Marcelo; FELLET, André (Orgs.). *Constitucionalismo e Democracia*. p. 235-249, Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

MARTINS, Carlos Estevam. *Tecnocracia e capitalismo: a política dos técnicos no Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 1974.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 4, t. I, São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *O Planejamento Tributário e a L.C. 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. “O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n. 36/04 de São Paulo – Distinção entre incentivos financeiros e fiscais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 112, São Paulo: Dialética, jan/2005.

MARTINS, Marcelo Guerra. “Comentário ao art. 212”. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*, 6ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MARTON, Ronaldo Lindimar. “Os Tributos e a Política Tributária em uma Sociedade Democrática”. In: *Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI*. p. 6078-6096. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010.

MATTOS, Aroldo Gomes de. “A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS”. *Revista dialética de direito tributário*, n. 79, São Paulo: Dialética, 2002.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999.

MAZEROV, Michael. “Congress Should End – Not Extend – the Ban on State and Local Taxation of Internet Access Subscriptions”. *Center on Budget and Policy Priorities*, Washington, DC: 2014, Table 2. Disponível em: <<http://www.cbpp.org/cms/?fa=view&id=4161>>. Acesso em: 4/3/2019.

MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MELO FILHO, João Aurino. *Racionalidade Legislativa do Processo Tributário*. Salvador: Juspodium, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

MENEGUIN, Fernando Boarato. “Avaliação de impacto legislativo no Brasil”. (Texto para Discussão, nº 70) Brasília: Senado, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/yYGmzB>>. Acesso em: 22/01/2020.

_____; BIJOS, Paulo Roberto Simão. Avaliação de Impacto Regulatório: como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa do Senado Federal (Texto para Discussão nº 193). Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/TD193>>. Acesso em 20/2/2020.

_____. “Avaliação de Impacto Legislativo no Brasil”. *Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers*. UC Berkeley: Berkeley Program in Law & Economics, 2010. Disponível em: <<https://escholarship.org/uc/item/8ts831r2>>. Acesso em: 25/01/2020.

_____; SILVA, Rafael Silveira. “Análise de impacto legislativo: balizas conceituais e desafios de implementação no Brasil”. In: SACHSIDA, Adolfo (org). *Políticas Públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos*. p. 437-464, Brasília: Ipea, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. “O ordenamento jurídico brasileiro e o instituto da consolidação”. In: Minas Gerais, Assembleia Legislativa. *A consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte: 2003, p. 57-71.

_____. “Questões Fundamentais de Técnica Legislativa”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 11, setembro/outubro/novembro, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 23/1/2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*, 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MIRANDA, Jorge. *Textos Históricos do Direito Constitucional*. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1980.

MOISÉS, José Álvaro. “O Desempenho do Congresso Nacional no Presidencialismo de Coalisão (1995-2006)”. In: *O papel do Congresso Nacional no presidencialismo de coalizão*.

MOISÉS, José Álvaro (Org.). Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2011.

MONTORO, André Franco. “Os Partidos Políticos. O Cerceamento do Congresso. Parlamento e Desenvolvimento”. In: MENDES, Cândido. (Org.) *O Legislativo e a Tecnocracia*. Rio de Janeiro: Imago Editora Ltda., Conjunto Universitário Cândido Mendes, 1974.

MOORE, Carolyn; JACOBY, Wade (ed.). *German federalism in transition*. New York: Routledge, 2010.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações intergovernamentais na República Federal da Alemanha: uma análise econômico-institucional*. São Paulo: Konrad Adenauer Stiftung, 2001.

MORAIS, Carlos Blanco de. *Manual de Legística: critérios científicos e técnicos para legislar melhor*. Lisboa: Editora Verbo, 2007.

_____. *Guia de Avaliação de Impacto Normativo*. Coimbra: Almedina, 2010.

MORAND, Charles Albert. (Direção) *Légistique formelle et matérielle*. Université de Droit, d'Économie et des Sciences Sociales d'Aix-Marseille, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1999.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses.

_____. *Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

_____. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Noeses.

_____; RIBEIRO, Jamir Calili. “A metodologia do Direito Tributário e o raciocínio conceitual como premissas para garantia da segurança jurídica”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de (Coord.). *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

_____; JORGE, Alice de Abreu Lima. “O direito como plano e o planejamento fiscal: reflexões à luz da *planning theory of law* de S. J. Shapiro”. *Revista Direito Tributário Atual*. n. 35, São Paulo: IBDT, 2016, p. 13-30.

MOREIRA, Bernardo Motta. “O Sistema Tributário Nacional remodelado pela tecnoburocracia federal”. In: COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto. (Orgs.) *Constituição Federal: 30 anos – O moderno Direito Constitucional Tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 43-86.

_____; BERNARDES JÚNIOR, José Alcione (Coord.). *A elaboração legislativa em perspectiva crítica*. Belo Horizonte: Assembleia do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2020.

_____; DILLY PATRUS, Rafael. “O federalismo fiscal e a (re)parlamentarização do debate tributário: uma análise à luz do empreendimento alemão”. *Revista da Abradt: em homenagem ao Professor Sacha Calmon*. Fórum: Belo Horizonte, no prelo.

_____; DILLY PATRUS, Rafael. “A Constituição de 1988 e a desparlamentarização da democracia tributária”. In: PAULINO, Lucas de Azevedo; TORRES, Alécia Duarte. (Org.). *30 anos da Constituição cidadã: debates em sua homenagem*. 1ed. Belo Horizonte: Instituto para o Desenvolvimento Democrático, 2018, v. 1, p. 85-117.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MONTEIRO, Jorge Vianna. *Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007.

MULLER, Gustavo; MEIRELES, Fernando. “O que importa no recrutamento para as comissões permanentes? Partidos, Informação e Paroquialismo na Câmara dos Deputados (1994-2010)”. *IX Encontro da ABCP*, Brasília, 2014.

MUNERATTI, Rafael Ramia. “A democracia na União Europeia o Parlamento Europeu e a redução do déficit democrático”. Dissertação de Mestrado (Programa de Mestrado em Direito e Relações internacionais) - Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2013.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. “O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no Estado Democrático de Direito”. Tese (Doutorado em Direito) Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Universidade Federal de Minas Gerais, UFMG, Brasil, 2013.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

_____. “A soberania fiscal no quadro de integração europeia”. *Revista Tributária de Finanças Públicas*. v. 15, n. 75 (jul./ago. 2007).

_____. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.” In: NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 9-39

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NASCIMENTO, Roberta Simões. *Teoria da legislação e argumentação legislativa: Brasil e Espanha em perspectiva comparada*. Curitiba: Alteridade Editora, 2019.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

NEGRETTO, Gabriel L. La reforma política en América Latina. Reglas electorales y distribución de poder entre Presidente y Congreso. *Desarrollo Económico*, v. 50, n° 198, 2010.

NINO, Carlos Santiago. *Fundamentos de derecho constitucional: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 1992

NIVOLA, Pietro S. “Fiscal Millstones on the Cities: Revisiting the Problem of Federal Mandates”. Policy Brief n° 122. *Brookings Institution*, publicado em 1º/8/2003, Disponível em: <<https://www.brookings.edu/research/fiscal-millstones-on-the-cities-revisiting-the-problem-of-federal-mandates/>>. Acesso em 6/3/2019.

NOBRE, Marcos. *Imobilismo em movimento. Da abertura democrática ao governo Dilma*. São Paulo: Companhia das Letras, 2013, [eBook].

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *O novo Código Tributário da Alemanha: como se deve legislar*. São Paulo: LTr, Sup. Trib. n. 96, 1979.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

NOLL, Peter. *Gesetzgebungslehre*. Reimbeck bei Hamburg: Rowohlt Taschenbuch Verlag, 1973.

NUNES, Dierle. *Processo Jurisdicional Democrático*. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability horizontal e novas poliarquias*. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998, Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n44/a03n44.pdf>>. Acesso em: 09/01/2020.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *Devido processo legislativo: uma justificação democrática do controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e do processo legislativo*. 3ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

_____. Democracia sem espera e processo de constitucionalização: uma crítica aos discursos oficiais sobre a chamada “transição política brasileira. In: OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (Coord.). *Constitucionalismo e história do direito*. Belo Horizonte: Pergamum, 2011, pp. 207-247.

_____; STRECK, Lenio; LIMA, Martonio. “Diz o ministro: nego, porque conceder é obedecer à literalidade da Constituição!” *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mar-12/opiniao-hc-negado-nao-obedecer-literalidade-cf>. Acesso em: 13/7/2018.

OLIVEIRA, Gercina Alves de. “A Burocracia Weberiana e a Administração Federal Brasileira”, *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro: jul./dez. 1970, p. 47-74.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Volney Zamenhof de (coord.). *Código Tributário Nacional: Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado*. 2ª edição, Campinas, SP: CS Edições, 2002.

OST, François. *O tempo do direito*. Lisboa: Instituto Piaget, 1999.

PAGANO, Rodolfo. “Notas sobre as formas de simplificação e de reorganização da legislação em alguns países europeus”. *Legislação: cadernos de ciência de legislação*, INA, Oeiras, Lisboa, n. 18, p. 23-63, jan./mar. 1997.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Direito, poder, justiça e processo: julgando os que nos julgam*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

PARLIAMENTARY OFFICE. EDUSKUNTA. *Annual Report*. 2007. Disponível em: <<http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=oo13408120626641&cmd=download>>. Acesso em: 14/1/2020.

PAULA, Daniel Giotti de. A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária. In: *Justiça Fiscal*, ano 9, n. 32, jan./abril, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 13ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

PEREIRA, José Edgard Penna Amorim. Articulação de competências entre os poderes no processo de consolidação das leis. In: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. A consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia. Belo Horizonte, 2003.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013.

PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

PIRES, Maria Coeli Simões. “A Secretaria do Parlamento: profissionalização X politização”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016.

_____; NOGUEIRA, Jean Alessandro Serra Cyrino. “O Município no Federalismo Brasileiro: constrangimentos e perspectivas”. *Cadernos da Escola do Legislativo*. Belo Horizonte: v. 8, n. 13, p. 55-84, Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, jan./dez. 2005.

_____. “Diálogos e conflitos no processo de elaboração das leis”. In: Congresso Internacional de Legística: qualidade da lei e desenvolvimento, 2007, Belo Horizonte. Belo Horizonte: Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2009. p. 119-156. Disponível em: <http://www.almg.gov.br/publicacoes/legistica/legistica_coeli.pdf>. Acesso em: 5/6/2016.

_____. “A Temporalidade da Norma e o Processo de Consolidação de Leis: Vigência, Revogação e Direito Adquirido”. In: MINAS GERAIS. Assembléia Legislativa. *A Consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia*. Belo Horizonte, 2003.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos; LARA, Daniela. (Org.). *Tributação da Economia Digital*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2020.

_____. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 43, p. 527-547. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

_____. Por que ignoramos o debate sobre os gastos tributários? *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 25 jun. 2019.

_____. CONFAZ e os limites do princípio da legalidade. *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 27 abr. 2018.

_____. Benefícios fiscais e a falta de controle do TCU. *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 21 set. 2018.

_____. Projeto de Lei paulistano nº 555/2015 merece veto de Doria. *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 08 nov. 2017.

_____. Um novo capítulo na tributação de bens digitais: Convênio ICMS 106. *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 06 out. 2017.

_____. A guerra entre os Fiscos pela tributação de software. *Valor Econômico*, “Fio da Meada”: Decifrando as leis e os tributos do país. São Paulo: pub. 27 set. 2017.

_____. *Direito Processual Tributário: Aspectos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito Financeiro Esquematizado*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2012.

_____. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

POSNER, Paul L. “Mandates: The Politics of Coercive Federalism”. In: CONLAN, Timothy J.; POSNER, Paul L. (eds.) *Intergovernmental Management for the 21st Century*, Washington, DC: Brookings Institution Press, 2008.

POGGE, Thomas. The Role of International Law in Reproducing Massive Poverty. In: BESSON, Samantha. TASIOULAS, John (orgs.). *The Philosophy of International Law*. New York: Oxford University Press, 2010.

PRATA, Nilson Vidal. “Informação, Democracia e Poder Legislativo: a dimensão informacional do processo de participação política dos cidadãos”. *Cadernos da Escola do Legislativo*, v. 11, n. 17, p. 29-58, Belo Horizonte: jul./dez. 2009.

PRIMUS, Richard. *When democracy is not self-government*. *Cardozo Law Review*, n. 18, p. 1.417-1.457, 1997.

PULIDO, Carlos Libardo Bernal. Direitos Fundamentais, Juristocracia Constitucional e Hiperesidencialismo na América Latina. *Revista Jurídica da Presidência*, vol. 17, nº 111.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. “Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários”. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007, p. 9. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em 20 de junho de 2016.

QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; BLANCO, Francisco Poveda. *Derecho tributario*. 18. ed. Valencia: Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

RÁO, Vicente. *As Delegações Legislativas no Parlamentarismo e no Presidencialismo*. São Paulo: Max Limonad, 1966.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

_____. *Justice as Fairness: A Restatement*. 1ª ed. Cambridge: Harvard University Press, 2001.

_____. *Liberalismo Político*. 1ª ed. São Paulo: Ática, 2000.

RENDA, Andrea. *Impact assessment in the EU: the state of the art and the art of the state*. Brussels: Centre for European Policy Studies (CEPS), 2006. Disponível em: <http://aei.pitt.edu/32591/1/30._Impact_Assessment_in_the_EU.pdf>. Acesso em: 27/2/2019.

RESENDE, Antônio José Calhau de. “O controle de legalidade da Assembleia de Minas sobre os atos normativos do Poder Executivo”. In: RESENDE, Antônio José Calhau de. (Org.). *25 anos da Constituição Mineira de 1989: teoria, prática, história, inovações*. 1ª ed. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2014.

REUTER, Konrad. *El Bundesrat y el Estado Federal: El Bundesrat de la República Federal de Alemania*. Berlim: Editor El Director del Bundesrat, 2006.

REYDER, Carina Angélica Brito. *Avaliação de Impacto Legislativo: A tradição histórica de justificação das decisões legislativas nos Estados Unidos e as iniciativas incipientes no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2016.

REZENDE, Fernando. “ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças”. In: *Cadernos Fórum Fiscal*, n. 10. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados brasileiros, 2009.

RIBEIRO, Henrique Marques. “A avaliação de impacto legislativo como instrumento de equilíbrio do pacto federativo”. In: MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. (org.). *Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017, p. 70-87.

RIBEIRO, Guilherme Wagner. “Ensaio sobre a duração razoável do processo legislativo”, p. 279-305. In: RESENDE, Antônio José Calhau; BERNARDES, José Alcione. (coord.) *Temas de Direito Parlamentar*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2016.

_____. “Princípios Constitucionais do Direito Parlamentar”. *Cadernos da Escola do Legislativo*. Belo Horizonte, v.7, n. 12, p. 173-191, jan./jun.2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. “O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político”. *Revista de Informação Legislativa*, v. 45, nº 177, p. 215-222, 2008.

_____. ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-supresa e Proteção à Confiança)*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 34.

_____. “Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 31 de julho de 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-jul-31/ricardo-lodi-sumula-guerra-fiscal-cristalizar-desigualdades>. Acesso em: 27/12/2017.

RIBEIRO, Rodrigo Araújo. *Teoria geral e prática do tributo participativo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

RICCI, Paolo; LEMOS, Leany Barreiro. Produção legislativa e preferências eleitorais na Comissão de Agricultura e Política Rural da Câmara dos Deputados. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*. São Paulo, v. 19, n. 55, 2004, p. 107-129.

RIPOLLÉS, José Luiz Díez. “Pressupuestos de un modelo racional de legislación penal”. *Doxa: Cuadernos de filosofía del derecho*, n. 24, p. 485-523, Alicante: 1994.

RIZEK JUNIOR, Rubens Naman. *O processo de consolidação e organização legislativa*. Tese (Doutorado em Direito do Estado). São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009.

ROCHA, Marta Mendes. “Comissões parlamentares nos legislativos estaduais brasileiros: estudo das Assembleias Legislativas da Bahia e de Minas Gerais”. *Cadernos da Escola do Legislativo*. v. 13, n. 21, jan/jun 2012, p. 139-175.

ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. *Revista Ciências Sociais*. Rio de Janeiro, v.12, n.1, p.211-254, 2006, p. 219.

_____. (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. A deslegalização no direito tributário brasileiro: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 219-259.

_____. “Leis tributárias são gestadas a portas fechadas no país”. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-abr-05/sergio-rocha-leis-tributarias-sao-gestadas-portas-fechadas-pais>. Acesso em 12 de fev. 2020.

_____. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

_____. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

_____. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Almedina Brasil, 2018.

_____. *Da Lei à Decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

_____. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

_____. “Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte”. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, IBDT, p. 507-527, 2018.

_____. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RODDEN, Jonathan A. *Hamilton's Paradox. The Promise and Peril of Fiscal Federalism*. Cambridge, Cambridge University Press, 2006.

RODRIGUES, Ricardo José Pereira. “Produção Legislativa nas Democracias Consolidadas e a Eficácia da Atividade Propositiva”. *Consultoria Legislativa*. Estudo. Câmara dos Deputados. Brasília: 2014.

RODRÍGUEZ, José Júlio Fernández. *La inconstitucionalidad por omisión: teoría general, derecho comparado, el caso español*. Madrid: Civitas, 1998.

ROSANVALLON, Pierre. *Democratic legitimacy: impartiality, reflexivity, proximity*. Princeton: Princeton University Press, 2011.

ROSAS, Carlos W. Chaves. “A matéria financeira e a matéria tributária no Direito Constitucional brasileiro”, *Revista de Informação Legislativa*, v. 15, n. 57, p. 45-54, jan./mar. 1978.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social. Princípios de Direito Político*. Trad. Antônio P. Machado. Ed. Especial. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.

SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. *Avaliação Legislativa no Brasil: um estudo de caso sobre as normas de controle das transferências voluntárias de recursos públicos para entidades do terceiro setor*. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo. Orientador: José Eduardo Campos de Oliveira. 2008.

SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O processo legislativo*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra Editora, 2002.

SANDES-FREITAS, Vitor Eduardo Veras de; MASSONETO, Ana Paula. (Ultra)presidencialismo de coalizão estadual: uma análise a partir dos casos de São Paulo e do Piauí (1995-2010). *Cadernos Adenauer XVIII*, nº 2, *Poder Legislativo sob múltiplos olhares*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, julho de 2017, p. 119-142.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. “Caudas, rabilongos e o princípio da pureza ou exclusividade da lei orçamentária”. *Revista de informação legislativa*, v. 40, n. 159, p. 37-45, jul./set. 2003.

SANTOS, Boaventura de Sousa; AVRITZER, Leonardo. “Introdução: para ampliar o cânone democrático”. In: SANTOS, Boaventura de Sousa (org.). *Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002, p. 39-82.

SANTOS, Bruno Carazza dos. *Interesses econômicos, representação política e produção legislativa no Brasil sob a ótica do financiamento de campanhas eleitorais*. Tese (Doutorado em Direito). Orientadora: Amanda Flávio de Oliveira. Faculdade de Direito da UFMG, 2016.

SANTOS, Fabiano Guilherme Mendes. *O Poder Legislativo no Presidencialismo de Coalizão*. Belo Horizonte: Editora UFMG; Rio de Janeiro: IUPERJ, 2003.

SANTOS, Fabiano; ALMEIDA, Acir. *Fundamentos informacionais do presidencialismo de coalizão*. Curitiba: Appris, 2011.

SANTOS, Fabiano; CANELLO, Júlio. “Comissões Permanentes, Estrutura de Assessoramento e o Problema Informacional na Câmara dos Deputados do Brasil”. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro: v. 59, n. 4, p. 1127-1168, out. 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52582016000401127&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 11 jan. 2020.

SANTOS, Flávia Pessoa. *A incorporação do conflito no processo legislativo para a conformação do discurso de justificação da lei*. Dissertação (Mestrado em Direito). Orientação: Fabiana de Menezes Soares. Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2017.

_____; SOARES, Fabiana Menezes. “Avaliação de impacto da lei como instrumento de legística”. In: COELHO, Daniel Caria Braga; BEDÊ, Júlio Cadaval. (Org.) *Avaliação de Impacto da Lei do ICMS Solidário: Lei nº 18.030, de 2009*, Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2016.

_____; MOURÃO, Gabriela Horta Barbosa; RIBEIRO, Guilherme Wagner. Poder legislativo e suas consultorias institucionais. *Cadernos da Escola do Legislativo*, v. 9, n. 14, p. 133-152, Belo Horizonte: jan./dez. 2007.

SANTOS, Rafael Freitas; MEDEIROS, Danilo Buscato; MEDEIROS, Samuel Moura. “Padrões de Atuação das Comissões do Congresso Nacional, 1988-2006”. *32º Encontro Anual da ANPOCS*. Caxambú, 2008.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “A concessão, por convênios do CONFAZ, de benefícios fiscais do ICMS e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan./fev. 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.), 5ª edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

SEVERINI, Tiago. “O Convênio ICMS 130/2007 e a transferência interestadual de bens Importados sob o Repetro”. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 97, p. 185, mar-2011.

SCAFF, Fernando Facury. “A inconstitucional unanimidade do Confaz e o surpreendente Convênio 70”. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 12 de agosto de 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>. Acesso em: 27/12/2020.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHUMPETER, Joseph. *Capitalismo, socialismo e democracia*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.

SGARBOSSA, Luis Fernando. “A Constituição como auto-restrição ou como restrição ao outro: uma comparação entre as visões de Elster e Buchanan-Tullock”. *Revista Argumentum*, Marília/SP, v. 16, pp. 17-36, Jan.-Dez. 2015.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge, Massachusetts, London, England: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford/New York: Oxford University Press, 1991.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso da. *Processo constitucional de formação das leis*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Princípios do processo de formação das leis no direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. “O tributo e as políticas públicas”. In: SOUSA, Simone Letícia Severo; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. (Orgs.) *Direito e políticas públicas*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2015.

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*. Coimbra: Almedina Editora, 2003.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. “Incentivos fiscais na federação brasileira”. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 19-53.

SMITH, Adam. *Wealth of Nations*. (1776) Hertfordshire: Wordsworth, 2012.

SCHMIDT, Manfred G. Thesen zur Reform des Föderalismus der Bundesrepublik Deutschland. *Politische Vierteljahresschrift*. v. 42, n. 3, 2001.

_____. Föderalismus. In: SCHMIDT, Manfred G. *Wörterbuch zur Politik*. Stuttgart: Alfred Kroener, 2004, p. 231-232.

SOARES, Fabiana de Menezes. *Teoria da Legislação: formação e conhecimento da lei na idade tecnológica*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre: 2004.

_____; GELAPE, Lucas de Oliveira. “Consultoria Legislativa da ALMG: o *Amicus curiae* do processo legislativo?”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016.

_____; UGEDA, Luiz; PEIXOTO, Marcus; RAMOS, Roberto Olinto. “Legislação e políticas públicas: ‘bom-censo’ e geoinformação”. *Jota*. p. 16/12/2020, Disponível em: <www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/politicas-publicas-legislacao-16122020>. Acesso em 16 dez. 2020).

SOUZA, Jessé. A singularidade Ocidental como aprendizado reflexivo: Jürgen Habermas e o conceito de esfera pública. In: SOUZA, Jessé. *A modernidade seletiva*. Brasília: Ed. UnB, p. 59-93, 2000.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

STEINMO, Sven; THELEN, Kathleen; LONG-STRETH, Frank. *Structuring politics: historical institutionalism in comparative analysis*. Cambridge, Cambridge University Press, 1997.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1973, Prefácio, p. VII.

SURREY, Stanley S.; PAUL, McDaniel. *Tax expenditures*. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1985, p. 31.

STEFANOU, Constantin; XANTHAKI, Helen. *Drafting Legislation: a modern approach*. London: University of London (UK), Ashgate Publishing Limited, 2008.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. “Guerra fiscal de ICMS no Brasil: exame sobre a unanimidade exigida para a concessão de incentivos fiscais no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)”. Dissertação de Mestrado. Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. 2016.

TAVARES FILHO, Newton. “O controle parlamentar da aplicação da lei na França”. *Estudo Técnico*. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, setembro de 2017, p. 11. Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/34540>>. Acesso em: 23/01/2020.

THE ECONOMIST. *Democracy Index 2018: Me too? Political participation, protest and democracy*. A report by “The Economist Intelligence Unit”. Publicado em 2019. Disponível em: <http://www.eiu.com/Handlers/WhitepaperHandler.ashx?fi=Democracy_Index_2018.pdf&mode=wp&campaignid=Democracy2018>. Acesso em: 12/1/2020.

THE ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. “The OECD review of better regulation in Europe: United Kingdom”. Paris: OCDE, 2010.

_____. Paris. *The OECD Reference Checklist for Regulatory Decision-Making*. Tradução livre. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/20/10/35220214.pdf>>. Acesso em: 24/1/2020.

_____. *Better Regulation in Europe: Finland*, 2010. A Direção da Governança Pública e Desenvolvimento Territorial da OCDE analisou a política “legislar melhor” da Finlândia em 2003 e 2010. O último relatório contém amplas informações sobre as inovações e discussões sobre o processo legislativo finlandês. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/45090005.pdf>>. Acesso em: 14/1/2020.

THEODORO JUNIOR, Humberto; et. al. *Novo CPC – Fundamentos e sistematização*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

THORNTON, Garth Cecil. *Legislative Drafting*. London: Butterworths Law, 1996.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Safe, 2012.

TOMIO, Fabrício Ricardo de Limas; RICCI, Paolo. O governo estadual na experiência política brasileira: os desempenhos legislativos das assembleias estaduais. *Revista de Sociologia e Política*, v. 20, nº 41, 2012, p. 193-217.

TORRES, Júnio. “Penalidades fiscais e consolidação anual da legislação tributária”, *Revista dos Tribunais*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, nº 506, dezembro de 1977, p. 15-26.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. “O Princípio da Transparência no Direito Financeiro”. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, v. VIII, p. 133-156, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. v.2 (Valores e princípios constitucionais tributários), Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____ ; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Org.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda, 2011.

TURA, Jordi Solé; PEREZ, Miguel A. Aparicio. *Las Cortes Generales en el sistema constitucional: Temas clave de la Constitución española*. Madrid: Tecnos, 1995.

UGARTE, Pedro Salazar. Que participação para qual democracia? In: COELHO, Vera Schattan P.; NOBRE, Marcos. *Participação e democracia. Teoria democrática e experiências institucionais no Brasil Contemporâneo*. São Paulo: Editora 34, 2004.

VALLE, Gabriel Arbex; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. “Desvirtuamento de contribuições prejudica estados e municípios”. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Publicado em 7/2/2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-07/opiniao-desvirtuamento-contribuicoes-prejudica-estados>>. Acesso em: 11/3/2019.

VALENTE JÚNIOR, Walter Ribeiro. A medida provisória em matéria tributária no regime da Emenda Constitucional 32/2001: Limites à edição e à eficácia. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: n. 173, jan./mar. 2007.

VALENTE, Patricia Rodrigues Pessôa. *Avaliação de Impacto Regulatório: Uma ferramenta à disposição do Estado*. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo, 2010.

VALERIANO, Carolina. “Assimetria informacional e inovação institucional: o site ‘Políticas públicas ao seu alcance’ da ALMG”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. 34p. (IPEA. Texto para Discussão; 405). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2020.

VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH*, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p.11-55, jul./dez. 2009.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O controle do devido processo legislativo pelo Supremo Tribunal Federal. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (coord.). *Crise e desafios da Constituição: Perspectivas críticas da teoria e das práticas constitucionais brasileiras*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 269-279.

VIEIRA, Paulo Rodrigues. “O Conselho Constitucional Francês: ator da lei, mas nunca seu autor”. *Revista de informação legislativa*, v. 28, n. 109, p. 311-320, jan./mar. 1991.

VOERMANS, W.J.M.; NAPEL, H.M.T.D. ten; DIAMANT, M; GROOTHUIS, M.M.; STEUNENBERG, B.; PASSCHIER, R.; PACK, S. *Legislative Processes in Transition: Comparative Study of the Legislative Processes in Finland, Slovenia and the United Kingdom as a Source of Inspiration for Enhancing the Efficiency of the Dutch Legislative Process*. Leiden University, Section of Constitutional and Administrative Law and the Institute of Public Administration, Editor: WODC / Ministry of Security and Justice. Leiden & Haia: 2012.

XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

_____. *Direito Tributário internacional do Brasil*. 2a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

WALDRON, Jeremy. *A dignidade da legislação*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *Law and disagreement*. Oxford: Oxford University Press, 2001.

WANG, Daniel Wei Liang. (org.) *Constituição e política na democracia*. Aproximações entre direito e ciência política. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

WINTGENS, Luc J. *Legisprudence: practical reason in legislation*. London: Ashgate publishing Limited, 2012.

YOUNG, Iris Marion. *Inclusion and democracy*. Oxford: Oxford University Press, 2000.

ZAPATERO GOMEZ, Virgilio. “De la jurisprudencia a la legislación”. *Doxa: Cuadernos de filosofía del derecho*. n. 15-16, p. 769-784. Alicante: 1994.

_____. *Teoría de la legislación*. Cátedra de Filosofía del Derecho, Moral y Política. Universidad de Almería. Almería: 1996

_____. *El arte de legislar*. Cizur Menor: Aranzadi, 2009.

ZINGALES, Luigi. *Um capitalismo para o povo: reencontrando a chave da prosperidade americana*. SP: BeT Comunicação, 2015.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

_____. *Allgemeine Staatslehre*. 15ª ed. Munique: Verlag C. H. Beck.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 70-A, de 2011, do Senado Federal, do Senador José Sarney, que altera o procedimento de apreciação das medidas provisórias pelo Congresso Nacional. *Audiência Pública*. Reunião nº: 1561/13, Data: 01/10/2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: 1954.

BRASIL. Senado Federal. Requerimento nº 1, de 2011, da Comissão de Assuntos Econômicos. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?0&codcol=1561>>. Acesso em 22 jul. 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional*. Relator Senador Ricardo Ferraço. Brasília: outubro de 2017, Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229638&ts=1594036434450&disposition=inline>>. Acesso em: 22 jul. 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Consulta Pública*. PLS 445/2012. Autor: Senador Sérgio Petecão. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=109603>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. Projeto de Lei nº 367/2019. 2019, p. 337.

MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. Projeto de Lei nº 2.009/98, Disponível em: <https://www.almg.gov.br/atividade_parlamentar/tramitacao_projetos/documento.html?a=2004&n=50>

&tipoProjeto=PROJETO%20DE%20LEI%20COMPLEMENTAR&s=PLC&link=%2Fproposicoes%2Fpesquisa%2Favancada%3Fexpr%3D%28PLC200400050045%5Bcodi%5D%29%5Btxmt%5D%26pesqProp%3Dtrue>. Acesso em 15/7/2020.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. Parecer nº 3.453, de 2008, da Comissão de Finanças e Orçamento da Alesp, proferido em 25/9/2008, em relação ao PLC nº 19/2007.

NOTÍCIAS E REPORTAGENS

“Grupo do Novo faz abaixo assinado contra taxa de iluminação proposta por Crespo”. *Jornal Ipanema*. Publicado em 19/12/2018. Disponível em: <<http://jornalipanema.com.br/n/?url=noticia/grupo-do-novo-faz-abaixo-assinado-contrataxa-de-iluminacao-proposta-por-crespo>>. Acesso 3 ago. 2020.

EBC, Agência Brasil. Publicado em 20/7/2017. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-07/governo-divulga-aumento-de-aliquota-do-piscofins-sobre-combustiveis>>. Acesso 14 fev. 2020.