

**INSPER**

**LL.M. EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**CAIO CAETANO LUNA**

**A TRIBUTAÇÃO PARTICULARISTA NO BRASIL**

**SÃO PAULO**

**2017**

**CAIO CAETANO LUNA**

**A TRIBUTAÇÃO PARTICULARISTA NO BRASIL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para a conclusão de curso de pós-graduação *lato sensu*; Insper; Direito Tributário.

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

**SÃO PAULO**

**2017**

Luna, Caio Caetano

A Tributação Particularista no Brasil

Caio Caetano Luna – São Paulo, 2017.

Trabalho de conclusão de curso – Insper, 2017.

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Direito tributário.
2. Política tributária.
3. Teoria da escolha pública.
4. Análise econômica do direito.

**CAIO CAETANO LUNA**

**A TRIBUTAÇÃO PARTICULARISTA NO BRASIL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para a conclusão de curso de pós-graduação *lato sensu*; Insper; Direito Tributário.

**DATA DE APROVAÇÃO:** \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

[NOME COMPLETO]

[TITULAÇÃO]

[INSTITUIÇÃO]

---

[NOME COMPLETO]

[TITULAÇÃO]

[INSTITUIÇÃO]

---

[NOME COMPLETO]

[TITULAÇÃO]

[INSTITUIÇÃO]

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço a Patricia Martinuzzo pela ajuda inestimável com a pesquisa, pela paciência e carinho na convivência de anos, e pela incrível capacidade de rir das minhas piadas – especialmente das ruins.

## RESUMO

Este trabalho aborda os incentivos políticos para a atribuição de cargas tributárias distintas a diversas classes de contribuintes, e as normas jurídicas vigentes que regulam essa diferenciação. O trabalho propõe, ainda, um mecanismo que confira maior *accountability* à criação e manutenção de normas tributárias particularistas e aumente os custos de transação para que elas sejam criadas e mantidas. A abordagem adotada parte da proposição normativa de que normas tributárias particularistas são, em regra, indesejáveis, por distorcerem a alocação de capital e incentivarem o *rent-seeking* por agentes privados e públicos. O método utilizado foi, primordialmente, a análise de literatura econômica e jurídica, com ênfase em teoria da escolha pública, e com a citação ocasional de casos que exemplificam os temas e argumentos expostos.

**Palavras-chave:** 1. Direito Tributário. 2. Política tributária. 3. Teoria da escolha pública. 4. Análise econômica do Direito.

## ABSTRACT

This work discusses the political incentives for the enactment and maintenance of particularistic tax legislation, as well as the legal framework that regulates the matter in Brazil. Furthermore, it proposes a mechanism to foster accountability and increase the transaction costs for enacting and maintaining such legislation. This work adopts the normative proposition that particularistic tax legislation is generally undesirable, as it distorts the allocation of capital and incentivizes rent-seeking by private parties and public agents alike. The adopted method was the review of legal and economic literature, with an emphasis on public choice theory, and occasional reference to cases to exemplify the subjects treated and the arguments made.

**Keywords:** 1. Tax law. 2. Tax policy. 3. Public choice theory. 4. Economic analysis of law.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>AS RAÍZES DO PARTICULARISMO .....</b>	<b>11</b>
<b>2.1</b>	<b>O mercado legislativo e suas disfunções.....</b>	<b>12</b>
2.1.1	Arbitrariedade: o problema das escolhas intransitivas .....	13
2.1.2	Desperdícios e assimetria na distribuição de custos e benefícios .....	14
2.1.3	O grande problema: grupos de interesse e a demanda por legislação.....	17
<b>2.2</b>	<b>Além da oferta e demanda: a atividade legislativa em seu contexto .....</b>	<b>23</b>
2.2.1	O modelo de Doran: desenvolvimentos institucionais no Legislativo .....	25
2.2.2	Críticas ao modelo de Doran .....	26
<b>2.3</b>	<b>Como as instituições brasileiras favorecem a legislação particularista .....</b>	<b>28</b>
2.3.1	Alta polarização ideológica e coesão intrapartidária relativamente baixa .....	28
2.3.2	Decisões centralizadas .....	33
2.3.3	Disciplina fiscal.....	35
<b>3</b>	<b>O DIREITO BRASILEIRO E A LEGISLAÇÃO PARTICULARISTA .....</b>	<b>37</b>
<b>3.1</b>	<b>Como o Direito trata as normas particularistas.....</b>	<b>37</b>
3.1.1	Contribuintes em situação “equivalente” .....	38
3.1.2	Diferenças em atividade econômica.....	41
3.1.3	Demais disposições e princípios, e a repetição do problema .....	44
<b>3.2</b>	<b>Como o Direito deveria tratar as disposições particularistas.....</b>	<b>44</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>50</b>
<b>5</b>	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>51</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é, justificadamente, alvo de inúmeras críticas relativas à sua complexidade e injustiça. Entre as razões, destacam-se a coexistência de cinco espécies tributárias, a repartição constitucional do poder de tributar entre os diversos entes federativos (o que vem nos impedindo de ter uma tributação normal sobre o valor agregado), a concentração da carga tributária no consumo com seus efeitos regressivos, e a existência de inúmeros regimes específicos para classes de contribuintes distintas. Embora cada um desses temas mereça ser tratado em detalhes, é a esse último que este trabalho se dedica.

Em linha com a nomenclatura norte-americana, a legislação tributária que visa a atingir um grupo específico de contribuintes será aqui chamada de “legislação particularista”. Exemplos são abundantes: empresas do ramo de transporte coletivo recolhem a contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta,<sup>1</sup> o que pode implicar menor carga tributária em relação ao regime geral de contribuição sobre a folha; construtoras têm a faculdade de recolher os tributos federais sobre receita e renda conforme um regime específico, que pode corresponder a apenas 1% de sua receita bruta;<sup>2</sup> fabricantes de bebidas e alimentos fazem jus a um crédito presumido que reduz os tributos sobre a renda incidentes sobre os lucros auferidos por suas subsidiárias no exterior;<sup>3</sup> instituições financeiras arcam com uma tributação sobre a renda superior à das demais sociedades;<sup>4</sup> micro cervejarias não podem fruir do mesmo regime de tributação que beneficia sociedades do mesmo porte que exerçam outras atividades;<sup>5</sup> o regime de substituição tributária do ICMS é tão prolífico que, na prática, é difícil encontrar produtos sujeitos à tributação padrão.

Os critérios utilizados pelo legislador para instituir regimes particularistas são, na maior parte das vezes, obscuros. Ademais, a administração tributária não divulga estudos que

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Palácio do Planalto. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

<sup>2</sup> BRASIL. Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004. Palácio do Planalto. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Palácio do Planalto. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

<sup>4</sup> BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Palácio do Planalto. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

<sup>5</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 1231, de 14 de dezembro de 2006. Palácio do Planalto. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

identifiquem os custos e os benefícios de se instituir cada exceção ao regime geral, nem os resultados pretendidos. Na prática, tais regimes são concedidos ou revogados a portas fechadas, por razões ignoradas pelo público em geral, e com objetivos não especificados.

Para que se evite uma crítica metodológica, cabe um alerta: este trabalho é indisfarçadamente enviesado. A postura que se adota não é a de que o Estado, zelando pelo interesse público, toma decisões conscientes e coerentes sobre a criação de exceções tributárias para determinados contribuintes, de forma a dirigir a economia nacional diligentemente. Aqui, adota-se a premissa oposta: normas tributárias particularistas promovem distorções danosas à alocação de capital, e criam incentivos perversos em detrimento da saúde do sistema democrático. Especificamente, os agentes privados são incentivados a investir em *lobby* para obter favores do Estado às custas dos demais contribuintes, diminuindo seus investimentos em atividades mais produtivas, e os agentes públicos adquirem mais um incentivo para ofertar legislação favorável em troca de vantagens de moralidade questionável. A proposição normativa adotada aqui, portanto, é a de que normas particularistas são normalmente prejudiciais à sociedade, e deveriam ser coibidas pelo sistema jurídico.

O estudo das razões que influenciam a criação e a persistência de normas tributárias particularistas pertence primordialmente à Economia e às Ciências Políticas. Entretanto, ele não é juridicamente irrelevante, pois o vetor resultante das diversas forças que influenciam a atividade legislativa é, justamente, o Direito positivo. Por isso, esse será o tema da primeira parte deste trabalho. Busca-se, nela, uma explicação para o atual estado do Direito tributário.

A segunda parte do trabalho examinará o direito posto, da forma como efetivamente redigido. Por óbvia influência anglo-saxã, ela é inteiramente divorciada do postulado do legislador racional, da teoria da linguagem e da teoria dos sistemas, que são os métodos interpretativos prevalentes no direito continental. Com base na análise efetuada no capítulo precedente, parte-se da premissa que os limites atualmente impostos à legislação particularista são propositadamente vagos, e muitas vezes indefiníveis, o que torna igualmente válidas inúmeras conclusões distintas a seu respeito. Então, na tentativa de propor uma melhoria concreta ao sistema tributário brasileiro, são sugeridas medidas que favoreceriam a criação de normas tributárias mais criteriosas e transparentes.

## 2 AS RAÍZES DO PARTICULARISMO

*“The chief business of the American Congress is business.”*

– Victor Fleischer<sup>6</sup>

Em artigo relativamente recente sobre a relação entre política e tributação, Eric Zolt<sup>7</sup> ressalta três abordagens distintas que buscam explicar o surgimento de legislação tributária particularista: a primeira, mais tradicional, enxerga os regimes tributários excepcionais como ferramentas de políticas públicas; a segunda analisa o mesmo fenômeno sob a perspectiva dos interesses pessoais dos agentes envolvidos na atividade legislativa; a terceira, mais recente, considera a conjunção desses interesses com o contexto econômico e institucional no qual eles estão inseridos.

Essas abordagens não são propriamente incrementais (no sentido de a segunda ter sucedido a primeira, e a terceira a segunda), mas sim concorrentes. O tema é complexo, a demonstração da conformidade dos argumentos à realidade é cheia de percalços, e não há consenso. Cada uma delas explica adequadamente o surgimento de algumas normas em certos contextos, mas nenhuma parece fornecer uma explicação completa, que permita prever os movimentos do sistema tributário.<sup>8</sup> É possível, ainda, que um mesmo caso encontre explicações plausíveis em cada uma dessas abordagens.

Não se presume aqui a existência de um Estado que age de forma coerente em busca do cumprimento com os objetivos constitucionais. Ao contrário, a premissa deste capítulo é algo mais realista (e interessante): a de que a legislação, em boa parte das vezes, resulta da interação de agentes públicos e grupos de interesse, ambos motivados primordialmente pelo atendimento a interesses próprios, e que agem sob a regência de instituições que limitam as suas ações.<sup>9</sup> Por

---

<sup>6</sup> FLEISCHER, Victor. Commentary: Tax Extenders. *New York University Tax Law Review*, Nova Iorque, NY, v. 613, n. 67, verão de 2014, p. 4.

<sup>7</sup> ZOLT, Eric M. Politics and Taxation: An Introduction. *Tax Law Review*, [s.l.], v. 67, n. 453, p.453-469, 2014. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2559925](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2559925)>. Acesso em: 6 fev. 2017.

<sup>8</sup> A imprevisibilidade a respeito do tipo de legislação tributária que será aprovada é abordada por Daniel Shaviro, em artigo sobre as reformas tributárias ocorridas nos EUA durante a década de 1980. Ver SHAVIRO, Daniel. Beyond Public Choice and Public Interest: a Study of the Legislative Process as Illustrated by Tax Legislation in the 1980s. *University of Pennsylvania Law Review*, [S.l.], v. 139, n. 1, p. 1-64, novembro de 1990.

<sup>9</sup> O uso do termo “instituições” neste trabalho segue a definição de Douglass North: “[i]nstituições são os limites artificiais que estruturam interações políticas, sociais e econômicas. Elas são compostas por restrições informais

isso, o trabalho iniciará pela exposição dos interesses que movem a atividade legislativa e das principais deficiências do processo legislativo em si, e seguirá para a forma como as instituições favorecem ou coíbem a legislação tributária particularista. Por fim, serão feitas algumas observações sobre o Brasil, que, como se verá, parece ter um modelo institucional favorável à proliferação desse tipo de legislação.

## 2.1 O mercado legislativo e suas disfunções

A teoria da escolha pública, desenvolvida a partir de 1950 e que tem como principais fundadores Gordon Tullock, James Buchanan, Mancur Olson e Kenneth Arrow, busca compreender a política através das ferramentas analíticas desenvolvidas pela economia neoclássica. Em particular, ela parte da premissa de que os agentes envolvidos no processo político são movidos pelo atendimento aos próprios interesses, e agem racionalmente para atingir seus objetivos. Eles seriam, em outras palavras, os “maximizadores racionais” a que os manuais de economia se referem com frequência. Naturalmente, tratar agentes políticos como maximizadores racionais é uma aproximação algo grosseira da realidade; como quaisquer pessoas, aquelas envolvidas no processo legislativo são frequentemente altruístas e irracionais, o que faz com que o poder preditivo da teoria da escolha pública seja mitigado.<sup>10</sup> Entretanto, enxergar aqueles envolvidos no processo legislativo sob essa óptica oferece *insights* importantes sobre como as leis – sobretudo as tributárias<sup>11</sup> – são feitas.

Partindo da premissa de racionalidade dos agentes, a teoria da escolha pública encara a atividade legislativa como um mercado como outro qualquer. As leis seriam o produto da

---

(sanções morais, tabus, costume, tradições e códigos de conduta) e formais (constituições, leis e direitos de propriedade). [...] Em conjunto com as restrições normais da economia, as instituições definem o conjunto de escolhas e assim determinam os custos de transação e produção, e, por conseguinte, a lucratividade e a viabilidade de atividades econômicas” (tradução minha) (em NORTH, Douglass C. Institutions. *The Journal Of Economic Perspectives*, [s.l.], v. 5, n. 1, p.87-112, inverno 1991. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1942704>>. P. 97. Acesso em: 2 abr. 2017).

<sup>10</sup> Daniel Shaviro faz críticas contundentes à teoria da escolha pública, que serão tratadas brevemente ao final deste capítulo. Ver SHAVIRO, Daniel. *Beyond Public Choice and Public Interest: a Study of the Legislative Process as Illustrated by Tax Legislation in the 1980s*. *University of Pennsylvania Law Review*, [S.l.], v. 139, n. 1, p. 1-64, novembro de 1990.

<sup>11</sup> Ao contrário de outras matérias, a legislação tributária raramente suscita grandes paixões ou debates morais. Dificilmente algum deputado ou senador votaria contra ou a favor da extensão do SIMPLES a uma certa atividade econômica com base em princípios e valores pessoais, ao contrário do que ocorre, por exemplo, com temas de direito ambiental ou de família. Isso elimina algo da conturbação emocional atrelada a diversos outros temas na pauta legislativa, e faz com que, ao menos no que concerne à tributação, o comportamento dos legisladores previsto pela teoria da escolha pública soe mais crível.

interação entre a oferta de legislação (ou seja, a oferta de coerção estatal), suprida por legisladores, e a respectiva demanda, proveniente de grupos organizados da sociedade civil. Por maximizarem seus próprios interesses, os legisladores venderiam legislação àqueles dispostos a pagar por ela. Esse preço deve ser entendido como contraprestação em uma acepção ampla: enquanto empresas ofertam bens e serviços em troca de dinheiro como uma forma de maximizar seu lucro, os legisladores ofertam legislação como uma forma de maximizar tudo aquilo que lhes interessa. Em sistemas democráticos, um interesse típico a ser maximizado é a obtenção de votos com o propósito de reeleição,<sup>12</sup> o que frequentemente toma a forma de doações de campanha; outros interesses normalmente identificados são a busca por dinheiro e poder,<sup>13</sup> além de prestígio pessoal.<sup>14</sup>

Mais importante que considerações sobre a moralidade ou não dos motivos que movem os legisladores é a constatação de que, se a atividade legislativa é um mercado, trata-se de um mercado falho. Dentre seus diversos problemas, três serão tratados brevemente<sup>15</sup> aqui: (i) a arbitrariedade da legislação que efetivamente resulta de um sistema em que leis são aprovadas por maioria; (ii) o desperdício de recursos que deriva dessa arbitrariedade; e (iii) a captura do processo legislativo por grupos de interesse.

### 2.1.1 Arbitrariedade: o problema das escolhas intransitivas

Em tese, a atividade legislativa deveria refletir as reais preferências da maioria da sociedade. Entretanto, essas preferências não são sempre facilmente determináveis, e frequentemente são contraditórias. Em situações em que há diversas preferências em jogo, a aprovação de leis por maioria de votos frequentemente produz resultados arbitrários.

---

<sup>12</sup> Essa visão é apresentada, entre outros, por Robert Cooter em sua obra sobre a análise econômica do direito constitucional. Ver COOTER, Robert D. *The Strategic Constitution*. Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 1999.

<sup>13</sup> Conforme MCCHESENEY, Fred S. *Rent Extraction and Rent Creation in the Economic Theory of Regulation*. *Journal of Legal Studies*, [S.l.], vol. 16, 1987, p. 105.

<sup>14</sup> Conforme DORAN, Michael. *Tax Legislation in the Contemporary U.S.* *Congress. Tax Law Review*, [S.l.], ainda não publicado. Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper n. 2014-59, setembro de 2014, p.6. Disponível em: < <https://ssrn.com/abstract=2367760>>. Acesso em 15 set. 2016.

<sup>15</sup> Mais que brevemente, esses problemas serão tratados de forma abertamente superficial. Os assuntos expostos aqui de forma simples são, na realidade, áridos, e ocasionalmente requerem demonstrações matemáticas que vão além do objetivo deste trabalho.

Kenneth Arrow,<sup>16</sup> na década de 1960, ilustrava esse problema com o seguinte exemplo: imagine-se que os legisladores de um país se deparam com a escolha entre não entrar em guerra, iniciar uma guerra fria, ou iniciar uma guerra real. O legislador 1 prefere que não haja guerra, mas, se houver, que seja fria. O legislador 2 prefere uma guerra fria, mas, se não houver, que seja uma guerra real. O legislador 3 prefere uma guerra real, mas, se não houver, que não haja guerra alguma. Assim, à semelhança de um jogo de pedra, papel e tesoura,<sup>17</sup> tem-se que:

<b>Legislador</b>	<b>Preferência</b>
1	Paz > guerra fria > guerra real
2	Guerra fria > guerra real > paz
3	Guerra real > paz > guerra fria

Veja-se o absurdo da situação: os legisladores 1 e 2 formariam uma maioria contra o legislador 3, por preferirem uma guerra fria à guerra real; os legisladores 2 e 3 formariam uma maioria contra o legislador 1, por preferirem uma guerra real à paz; e os legisladores 1 e 3 formariam uma maioria contra o legislador 2, por preferirem paz à guerra fria. Nesse cenário, o resultado da votação dependeria exclusivamente da ordem de votação: sendo ela simultânea, o resultado seria aleatório; sendo ela sequencial, a preferência do segundo votante seria invariavelmente satisfeita. Desse problema, a que Robert Cooter chama de “escolhas intransitivas”,<sup>18</sup> deriva boa parte do poder do legislador que controla a agenda de votações – conhecendo a intransitividade, para decidir quem votará primeiro ele considerará o resultado que mais lhe interesse.

### 2.1.2 Desperdícios e assimetria na distribuição de custos e benefícios

É fácil perceber, também, o desperdício de recursos que advém das escolhas intransitivas. No exemplo acima, atribua-se um valor a cada uma das alternativas: a paz, digamos, aumentará o PIB em 2%; a guerra fria zerará o crescimento econômico; a guerra real, por sua vez, derrubará o PIB em 10%. Claramente, a paz é o resultado preferível em termos de custo. Entretanto, se o legislador 3 controlar a agenda, ele determinará que a votação ocorra na

<sup>16</sup> ARROW, Kenneth G. *Social Choice and Individual Values*, 2a ed. John Wiley and Sons, Nova Iorque, 1963.

<sup>17</sup> Essa equiparação foi feita por COOTER, op. cit., p. 37.

<sup>18</sup> COOTER, op. cit., p. 39.

seguinte ordem: (a) em primeiro lugar, o legislador 1, que votará a favor da paz; (b) em segundo, o próprio legislador 3, que votará a favor da guerra real; e (c) por último, o legislador 2, que será obrigado a votar pela guerra real para atender à sua preferência secundária. Nesse cenário, a guerra real não é apenas a escolha que mais desperdiça recursos; ela é também “injusta”, já que seus custos são divididos igualmente por todos, inclusive pelo legislador 1 e seus eleitores, que prefeririam que não houvesse nenhum tipo de guerra (note-se ainda que o legislador 2 teve de conviver com sua segunda opção, de forma que sua preferência também não foi satisfeita). A escolha é procedimentalmente válida e, portanto, democrática, mas prevalece o pior cenário possível da perspectiva da sociedade como um todo.

O exemplo acima pode ser modificado para melhor ilustrar o problema da assimetria entre custos e benefícios trazidos pela legislação em um cenário que envolva escolhas intransitivas. Esse tema foi levantado originalmente por James Buchanan e Gordon Tullock em sua obra clássica “The Calculus of Consent”,<sup>19</sup> e o caso citado a seguir foi adaptado de William Eskridge Jr.<sup>20</sup> Imagine-se que, em vez de decidirem a respeito de uma guerra, os legisladores 1, 2 e 3 devam decidir a respeito da construção de uma estrada. O legislador 1 quer uma nova estrada que cruze seu Estado; o legislador 2 quer consertar uma estrada já existente em seu Estado e investir o resto do valor, ou, sendo isso impossível, construir a estrada desejada pelo legislador 1, pois parte dessa passará pelo seu território; o legislador 3, de um Estado que goza de boa infraestrutura, deseja investir integralmente o dinheiro. Admita-se, também, que construir a estrada no Estado do legislador 1 aumentará o PIB do país em \$ 100, e esse aumento será fruído na proporção de 55% para o Estado do legislador 1, e 45% para o Estado do legislador 2. Simplesmente poupar o dinheiro e investir em outros projetos, por sua vez, aumentará o PIB do país em \$ 120 e beneficiará os três Estados em igual medida. Ademais, os custos da construção da estrada serão arcados pela federação e, portanto, divididos igualmente entre os três Estados. Assim, tem-se que:

---

<sup>19</sup> BUCHANAN, James M; TULLOCK, Gordon. *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*. Indianapolis: Liberty Fund, 1999. (The Collected Works of James Buchanan, vol. 3). Disponível em: <[http://files.libertyfund.org/files/1063/0102.03\\_Bk.pdf](http://files.libertyfund.org/files/1063/0102.03_Bk.pdf)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>20</sup> ESKRIDGE, William N. Jr. *Politics Without Romance: Implications of Public Choice Theory for Statutory Interpretation*. *Virginia Law Review*, [s.l.], v. 74, n. 275, p.275-338, jan. 1988.

<b>Legislador</b>	<b>Preferência</b>
1	Construir nova estrada > poupar todo o dinheiro > reformar estrada em outro Estado e poupar parte do dinheiro
2	Reformar estrada e poupar parte do dinheiro > construir nova estrada em outro Estado > poupar todo o dinheiro
3	Poupar todo o dinheiro > reformar estrada em outro Estado e poupar parte do dinheiro > construir nova estrada em outro Estado

Se o legislador 1 controlar a agenda, uma nova estrada será construída em seu território, conforme a mecânica exposta acima. Entretanto: (a) o Estado do legislador 3 terá de pagar um terço da conta, sem obter qualquer benefício com a construção; e (b) a melhor opção para o país, de uma perspectiva de maximização do PIB, seria poupar todo o dinheiro e investi-lo em outros projetos. Considerado o custo de oportunidade, construir a estrada causa um prejuízo de \$ 20. Novamente, tem-se um cenário em que o resultado é democrático, porém ineficiente e injusto com uma das partes. Segundo Eskridge, “em jogos simples de votação, há uma forte tendência ao desperdício de recursos quando os benefícios e os custos são assimétricos – tal qual ocorre quando uma decisão política concentra os custos em uma minoria (...) para distribuir benefícios aos demais (...). Esse tipo de desperdício é mais improvável quando os custos e benefícios são simétricos, tal qual ocorre quando a decisão política distribui os custos e benefícios de forma horizontal por entre a população, ou atribui custos e benefícios de forma bastante estrita” (tradução minha).<sup>21</sup>

Essa lógica parece plenamente aplicável a questões que envolvem tributação. Por exemplo, legisladores comprometidos com eleitorados de Estados que não sediarem indústrias petrolíferas terão um grande incentivo para sujeitá-las, quando possível, a uma carga tributária superior à incidente sobre as indústrias presentes em seu território. De forma semelhante, legisladores vinculados a Estados que, por exemplo, tenham uma forte indústria têxtil e que sejam beneficiários líquidos de transferências da União, terão um incentivo para buscar incentivos fiscais a esse setor, às custas dos demais Estados. Em ambos os casos, os legisladores podem obter subsídios às despesas dos Estados aos quais se submetem, alocando os respectivos

---

<sup>21</sup> ESKRIDGE, op. cit., p. 283-284.



custos (inclusive políticos) a terceiros. Assim, em uma votação sobre qual setor econômico deva arcar com um determinado tributo, com várias preferências distintas em relação às possibilidades em si e à distribuição de ônus e bônus, escolhas intransitivas e ineficientes seguramente abundam. Naturalmente, isso favorece o surgimento de legislação tributária particularista.

### 2.1.3 O grande problema: grupos de interesse e a demanda por legislação

Há outra característica do mercado legislativo relevantíssima para o surgimento das normas estudadas aqui: a captura da atividade legislativa por grupos de interesse. Como ressalta Eskridge,<sup>22</sup> esse é um dos principais motivos pelos quais o processo legislativo tende a produzir um número significativo de leis que visam ao *rent-seeking*, e relativamente poucas leis que tenham por objetivo beneficiar a sociedade como um todo.

Os estudos precusores a esse respeito foram elaborados por Mancur Olson e George Stigler. O trabalho de Olson, redigido na década de 1960 e intitulado “The Logic of Collective Action”,<sup>23</sup> trata da formação de grupos de interesse e explica como, de forma contraintuitiva, os interesses de minorias organizadas tendem a prevalecer sobre os da maioria. Por sua vez, Stigler, em seu “The Theory of Economic Regulation”,<sup>24</sup> de 1971, analisa como esses grupos minoritários acabam por controlar a atuação estatal que lhes concerne. As ideias de Olson e Stigler foram substancialmente refinadas ao longo das décadas, mas, para os fins deste trabalho, seus núcleos permanecem essenciais.

Para formular sua tese, Olson parte de dois conceitos tradicionais da economia: o problema de *free-riding* na produção de bens coletivos, e os custos de transação. Em economia, bens coletivos (*public goods*) são simultaneamente “não-exclusivos” e “não-rivais”: bens não-exclusivos são aqueles cujo uso por parte de terceiros não pode ser restringido, não por razões

---

<sup>22</sup> ESKRIDGE, op. cit., p. 285.

<sup>23</sup> OLSON, Mancur. *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2002. (Harvard Economic Series vol. CXXIV). Disponível em: <[http://homes.ieu.edu.tr/~ibagdadi/INT230/Mancur Olson - Logic of Collective Action.pdf](http://homes.ieu.edu.tr/~ibagdadi/INT230/Mancur%20Olson%20-%20Logic%20of%20Collective%20Action.pdf)>. Acesso em: 01 ago. 2015.

<sup>24</sup> STIGLER, George J. *The Theory of Economic Regulation*. *The Bell Journal Of Economics and Management Science*, [s.l.], v. 2, n. 1, p.3-21, primavera 1971. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/3003160>>. Acesso em: 4 jun. 2016.

jurídicas, mas por razões físicas; bens não-rivais são aqueles cujo uso por parte de uma pessoa não diminui a disponibilidade do bem para os demais. Exemplos de bens coletivos são o ar, o conhecimento científico, a iluminação pública, a defesa nacional, entre outros. Esses bens são considerados uma espécie de falha de mercado, pois este, por si só, tende a não os produzir em níveis ótimos devido ao incentivo ao *free-riding*. O *free-riding* pode ser explicado da seguinte forma: como o produtor de um bem coletivo não tem como se apropriar integralmente do benefício gerado pelo bem, grande medida dos custos em que ele incorre se dá em proveito alheio; por sua vez, os não produtores têm um incentivo considerável para esperar que o bem seja produzido por outrem, para que, então, eles possam usá-lo de forma gratuita. Em virtude desse incentivo, há em geral menos pessoas dispostas a produzir bens coletivos do que seria necessário para que os custos de produção individuais sejam inferiores ao benefício individual auferido pelos produtores.

Custos de transação, por sua vez, são aqueles incorridos pelos participantes de um mercado para que possam exercer uma dada atividade. Exemplos são os custos com negociação, obtenção de informações a respeito da contraparte e do bem ou serviço ofertado, execução (no sentido de *enforcement*) de contratos, e todos aqueles que derivam da própria existência da instituição mercado (mas que variam conforme as características de cada mercado em particular).

A tese de Olson é a de que políticas públicas são uma espécie de bem coletivo: os favores estatais prestados a alguém tendem a se aplicar a todos os que se encontram em situações semelhantes, de modo que aquele que os solicitou incorre no respectivo custo sem se apropriar da integralidade dos benefícios correspondentes. Assim, mesmo que os membros de um grupo partilhem de um interesse comum, há um incentivo generalizado para que cada membro evite compartilhar dos custos da busca pela satisfação desses interesses. Os grupos, então, tendem a ter mais sucesso quando conseguem obrigar seus membros a dividir tais custos, o que, dados os esforços necessários ao monitoramento e *enforceability* do comportamento individual de cada membro, tende a ocorrer de forma eficaz apenas em grupos relativamente pequenos e homogêneos. Em outras palavras, os custos de transação desfavorecem a formação de grandes grupos de interesse, mas favorecem sobremaneira a formação de pequenos.

Esse conjunto de incentivos gera um problema seríssimo. É fácil imaginar, por exemplo, que as indústrias que compõem um determinado segmento da economia tenham interesses

comuns, e que, se seu número for pequeno o suficiente, elas conseguirão se organizar para fazer *lobby* e obter um benefício fiscal qualquer. Contudo, embora os demais contribuintes tenham um interesse direto em que essas indústrias não consigam o benefício, já que ele quase inevitavelmente resultará em aumento da carga tributária para todos, eles provavelmente não conseguirão se organizar de forma eficaz (por conta dos altos custos de transação) e não terão, portanto, a atenção dos legisladores que seria requerida para se contrapor ao *lobby* daquelas indústrias. Desse modo, são essas indústrias que formarão a demanda ostensiva por legislação, e elas provavelmente conseguirão extrair uma renda (daí o *rent-seeking*) do restante da sociedade na forma do benefício fiscal pretendido.

Assim, quanto maior for a assimetria entre os custos e benefícios decorrentes da legislação pretendida, mais provável será o *rent-seeking*. O primeiro motivo para tanto reside na estrutura da demanda por legislação: se os benefícios de uma norma são concentrados em poucos agentes, favorecendo um *lobby* intenso por parte destes, e os respectivos custos forem diluídos por toda a sociedade de modo que cada cidadão seja empobrecido em apenas alguns centavos ao ano, os incentivos para que os demais cidadãos arquem com os custos de transação para se organizar de forma efetiva e fazer oposição à lei desejada pelo grupo de interesse serão reduzidos. Em contrapartida, quanto maiores e mais concentrados forem os custos de uma lei, mais provável será que ela encontre oposição organizada.

O segundo motivo reside na estrutura da oferta de legislação: dados os incentivos do processo eleitoral, sempre que possível os legisladores buscarão evitar controvérsias que lhes custem votos. Desse modo, eles preferirão atender à demanda por leis que não encontrem grande oposição da opinião pública ou de outros de grupos de interesse, o que, naturalmente, ocorre quando os custos são difusos e o tema atrai relativamente pouca atenção. Nas situações em que há pressão para que uma certa lei seja aprovada, mas em que também haja forte oposição a ela, os legisladores preferirão produzir leis vagas, e delegar a competência para determinar seus aspectos específicos a agências regulatórias ou órgãos equivalentes.

Ante o exposto, não é de surpreender a alta frequência de legislação que gera benefícios concentrados a custos difusos, tal como ocorre com a maior parte da legislação tributária particularista. Por outro lado, leis que aproveitem a toda a sociedade, por terem benefícios difusos e não favorecerem a ação por parte de grupos de interesse, encontram uma demanda ostensiva reduzida e são aprovadas mais raramente. Para resumir as características mais

prováveis da atividade legislativa conforme a distribuição de custos e benefícios por entre as partes afetadas segundo a teoria de Olson, vale reproduzir (e traduzir) a tabela elaborada por Eskridge:<sup>25</sup>

---

**Benefícios difusos e custos difusos**

Em regra, não favorece a formação de grupos de interesse. A menos que haja um forte consenso sobre a matéria, é mais provável que não seja produzida qualquer legislação, ou que a legislação produzida seja meramente simbólica. Ademais, é improvável que os legisladores monitorem o desempenho efetivo da legislação criada, ou que a atualizem com o passar do tempo.

---

**Benefícios difusos e custos concentrados**

Grupos de oposição tendem a prevalecer sobre grupos de apoio. O padrão da demanda é conflituoso, tendendo a não resultar em legislação alguma, ou a que o problema seja delegado para uma agência. Nesse último caso, a agência tende a ser capturada pelos interesses do grupo regulado.

---

**Benefícios concentrados e custos difusos**

Frequentemente, grupos de interesse agirão de forma ostensiva para obter um favor legislativo. O padrão da demanda é consensual, desde que o público esteja mal informado a seu respeito: assim, a tendência é que haja a distribuição de benefícios aos grupos de interesse, ou que eles sejam permitidos a se autorregular. Trata-se de exemplo típico de *rent-seeking*.

---

**Benefícios concentrados e custos concentrados**

Haverá formação de grupos de interesse nos dois lados da questão. O padrão da demanda é conflituoso, tendendo a não resultar em legislação alguma, ou a que o problema seja delegado para uma agência em que os interesses organizados continuarão o seu embate.

Stigler<sup>26</sup> reforça os argumentos de Olson ao tratar de regulação, entendida como o uso do poder coercivo estatal sobre uma determinada atividade econômica (da qual a tributação é apenas uma espécie). Segundo ele, o problema de *free-riding* e a monopolização da demanda legislativa por grupos de interesse inevitavelmente fazem com que a ação estatal se concentre no atendimento às vontades desses grupos. Note-se que a proposição de Stigler não retrata a captura de agências, câmaras legislativas ou o que o valha; segundo ele, a regulação é *desde o princípio* comprada pelos grupos de interesse, que inclusive podem agir para prejudicar os legisladores que se opuserem à sua venda.<sup>27</sup> No trabalho citado aqui, Stigler não explica

---

<sup>25</sup> ESKRIDGE, op. cit., p. 290.

<sup>26</sup> STIGLER, George J., op. cit.

<sup>27</sup> Diz Stigler (tradução minha): “[o] legislador e seu partido são recompensados pela descoberta e satisfação das preferências políticas de seu eleitorado através do sucesso nas eleições e de benefícios associados ao cargo. Se um legislador pudesse ter uma expectativa realista de se reeleger a cada vez que votasse contra uma política econômica

detalhadamente os casos em que a regulação beneficia grupos difusos em detrimento de grupos de interesse, por tratar essa situação como mero detalhe no processo legislativo.<sup>28</sup> Por esse motivo, seu diagnóstico é lúcido, porém incompleto. Entretanto, assim como Olson, ele oferece um argumento interessante a respeito do poder de minorias de direcionar a legislação a seu favor.

Além desses argumentos, vale citar outros dois fatores importantes que afetam o comportamento dos legisladores. O primeiro é o fenômeno da “*rent-extraction*”,<sup>29</sup> que também concerne à maneira como os legisladores interagem com grupos de interesse. O segundo é o chamado *logrolling*,<sup>30</sup> que diz respeito às relações dentro dos corpos legislativos.

A ideia de “*rent-extraction*”, proposta por Fred McChesney,<sup>31</sup> complementa a lógica de que grupos de interesse capturam os legisladores: segundo ele, o inverso também ocorre. Partindo do conceito de que os legisladores detêm o poder de direcionar a coerção estatal, McChesney percebe que isso lhes confere a possibilidade de chantagear agentes privados, ofertando-lhes a ausência de regulação ou tributação desfavorável em troca de apoio político ou financeiro. Um exemplo seria o seguinte: imagine-se que, a um ano das eleições presidenciais, o Ministro da Fazenda convide ao seu gabinete a diretoria de uma associação da indústria petrolífera para expor uma nova forma de cálculo de preços de transferência, a ser instituída em Medida Provisória, que muito provavelmente seria convertida em lei e faria com

---

prejudicial à sociedade, eles certamente o faria. Infelizmente, contudo, essa virtude não seria recompensada. Se o legislador se negar a conceder subsídios em dinheiro ou poder a dez setores econômicos distintos, esses setores se dedicarão à eleição de um sucessor mais complacente. [...] Um legislador não pode vencer uma eleição ou manter-se no cargo apenas com o apoio daqueles que se opõem às cotas de importação de petróleo, aos subsídios agrícolas, aeroportuários e hospitalares, a estaleiros desnecessários, a um programa de habitação injusto, e a subsídios para a universalização da energia elétrica para áreas rurais”. Ver STIGLER, George J. *Idem*, p. 10.

<sup>28</sup> Essa explicação é fornecida por Sam Peltzman em seu “*Toward a More General Theory of Regulation*”, de 1976. O trabalho ressalta o fato de que regulação favorável a um determinado grupo e prejudicial aos consumidores como um todo pode custar votos aos legisladores. Como o principal objetivo dos legisladores é o de manter sua carreira política, eles sopesarão essa possível perda de votos contra o apoio político dos grupos de interesse. Assim, é inclusive possível que os legisladores elaborem leis desfavoráveis aos grupos de interesse, em benefício da maioria. Ver PELTZER, Sam. *Toward a More General Theory of Regulation*. Stanford, CA: National Bureau Of Economic Research, 1976. (Working Paper n. 133).

<sup>29</sup> Embora esse termo possa ser literalmente traduzido como “extração de renda”, essa tradução não parece adequada para indicar exatamente a que o *rent-extraction* se refere. Portanto, o trabalho seguirá com o termo em inglês.

<sup>30</sup> *Logrolling* pode ser traduzido como “troca de votos”. Entretanto, o trabalho preferirá seguir com o termo em inglês, por parecer mais preciso.

<sup>31</sup> MCCHESENEY, op. cit.

que todas as empresas do setor tivessem algum tipo de ajuste tributável. Logo depois, o Ministro manifestaria a preocupação do Presidente com a proximidade da eleição vindoura, e diria que a colaboração do setor com o esforço eleitoral seria mutuamente benéfica. Para a associação, seria racional persuadir seus membros a ceder à chantagem do Ministro se o custo marginal da contribuição solicitada fosse inferior ao da tributação adicional que viria com a nova lei. Assim, vê-se como o legislador consegue maximizar seus interesses também ao fazer ameaças. Na prática, a direção da coerção estatal funciona como uma espécie de direito de propriedade, cuja detenção fornece uma renda (*rent*) a quem ocupa o cargo.

O *logrolling*, estudado detalhadamente por Buchanan e Tullock,<sup>32</sup> consiste na obtenção de apoio político por meio da troca de votos entre os legisladores. Em um exemplo extremamente simplificado, se o legislador 1 favorece a proposta P1 e o legislador 2 favorece a proposta P2, e essas propostas não forem mutuamente excludentes, o legislador 1 se comprometerá a votar em P2 para que o legislador 2 retribua votando em P1. Na ausência de um mercado legislativo em seu sentido literal, em que votos sejam precificados e pagos em dinheiro, o *logrolling* revela diferenças não só de preferências legislativas, mas também da intensidade dessas preferências por parte dos negociantes – no exemplo, para garantir a passagem de P1, o legislador 1 poderia se comprometer a votar em P2 e em diversas outras propostas do interesse do legislador 2.

Embora o *logrolling* não seja necessariamente um problema, ele pode ter efeitos indesejáveis. Em especial, ele favorece comportamentos oportunistas: frequentemente, os legisladores condicionam seu apoio a projetos fundamentais à passagem de disposições particularistas que atendam aos seus grupos de interesse cativos, aumentando sobremaneira o custo desses projetos. Eamonn Butler<sup>33</sup> cita como exemplo a inclusão de diversas disposições particularistas na lei norte-americana que socorreu as instituições financeiras em 2008, que incluíram até um subsídio de US\$ 2 milhões para a fabricação de flechas de brinquedo.

As observações feitas neste item ao funcionamento da atividade legislativa levam a algumas considerações importantes sobre os regimes democráticos. Em primeiro lugar, e de

---

<sup>32</sup> BUCHANAN e TULLOCK, op. cit.

<sup>33</sup> BUTLER, Eamonn. Public Choice: a Primer. Londres: The Institute Of Economic Affairs, 2012, p. 70.

maneira contraintuitiva, a democracia frequentemente falha em preservar os interesses da maioria, ao ponto de autores como Eamonn Butler falarem em “tirania da minoria”.<sup>34</sup> Em segundo lugar, os incentivos que geram essa falha não são particulares à democracia norte-americana ou britânica, mas sim intrínsecos a qualquer sistema democrático. Não surpreende, portanto, que a complexidade tributária e regulatória seja uma característica quase universal. Em terceiro lugar, esses incentivos promovem o crescimento do Estado (afinal, são inúmeros os grupos de interesse que logram espoliar a sociedade como um todo) em detrimento da real preferência dos cidadãos a respeito de seu tamanho desejável e da carga tributária que seria adequada.<sup>35</sup>

Ainda assim, é fato que nem toda a legislação é produto de *rent-seeking*, quer por parte dos legisladores ou dos grupos de interesses. Especificamente no que diz respeito à matéria tributária, há diversos casos, tais como o da Lei nº 12.973/2014, em que se observa um intuito preponderante de concretização de políticas públicas consistentes<sup>36</sup> (se boas ou ruins, foge ao escopo aqui). Isso revela as limitações da teoria da escolha pública mais tradicional, e justifica que se transcenda a questão da interação entre oferta e demanda por legislação para verificar se há outros fatores que inibem ou favorecem a frequência de legislação tributária particularista.

## 2.2 Além da oferta e demanda: a atividade legislativa em seu contexto

Em 2014, Michael Doran publicou o artigo “*Tax Legislation in the Contemporary U.S. Congress*”,<sup>37</sup> em que analisa um fenômeno curioso: o fato de a legislação tributária norte-americana ter sido altamente particularista ao longo das décadas de 1980 e 1990, mas se tornado consideravelmente menos a partir de 1999. Segundo o autor, daquele ano em diante, relativamente poucas leis tributárias foram aprovadas em virtude do bloqueio contínuo das propostas de um partido político pelo outro (*gridlock*). Adicionalmente, as normas produzidas

---

<sup>34</sup> BUTLER, Eamonn, op. cit., p. 58.

<sup>35</sup> Em um estudo abrangente sobre os fatores que influenciam o tamanho do Estado, Dennis Mueller cita evidências empíricas de que a atuação de grupos de interesse favorece seu crescimento. Ver MUELLER, Dennis C. *Public Choice III*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

<sup>36</sup> No caso específico da Lei nº 12.973/2014, as diversas disposições particularistas – sobretudo relacionadas à tributação de pessoas jurídicas em bases universais – não alteram o fato de que o principal objetivo foi o de harmonizar a legislação tributária e os padrões contábeis adotados a partir de 2008.

<sup>37</sup> DORAN, Michael, op. cit.

no período continham poucas provisões particularistas, sendo inclusive muito mais curtas do que as leis anteriores.

A explicação proposta por Doran para esse fenômeno é valiosa. Ao mesmo tempo em que ele leva em conta os incentivos que afetam o comportamento de legisladores e grupos de interesse, bem como a intenção geral do Estado em usar a tributação como ferramenta de políticas públicas, esses fatores são considerados uma constante, já que elas não dependem de nenhum contexto específico (sempre haverá algum objetivo de política pública em pauta, e os legisladores sempre terão seus interesses pessoais). Segundo ele, as variáveis que ajudam a explicar a mudança no tipo de legislação aprovada a partir de 1999 são as seguintes:

- (i) eventos exógenos de ordem macroeconômica e macropolítica, que definem as orientações gerais de políticas públicas que justificam a alteração da legislação tributária; e
- (ii) as condições institucionais do Poder Legislativo dos Estados Unidos, que se alteraram a partir do fim dos anos 1990 e ao longo dos anos 2000 em quatro aspectos:
  - a. maior polarização das coalizões interpartidárias, entendida como o movimento de cada partido em direção a polos opostos do espectro político;
  - b. maior polarização das coalizões intrapartidárias, entendida como maior homogeneidade entre as preferências e objetivos dos membros de cada partido;
  - c. maior centralização decisória, entendida como a maior concentração de poder nas lideranças partidárias, em detrimento de comitês e demais membros do partido; e
  - d. maior flexibilidade em relação à responsabilidade fiscal.

As condições macroeconômicas e macropolíticas dos EUA à época, tais como o superávit fiscal da era Clinton e as guerras no Iraque e no Afeganistão no início da década de 2000, são irrelevantes para este trabalho e secundárias para a análise de Doran – segundo ele, elas apenas apontam para a direção geral das políticas públicas que orientarão a atividade



legislativa. Por esse motivo, a descrição empreendida aqui se concentrará sobre as alterações institucionais verificadas durante o período.

### 2.2.1 O modelo de Doran: desenvolvimentos institucionais no Legislativo

Para abordar a questão das coalizões políticas, Doran adota a premissa de que além de dinheiro, prestígio e poder, os legisladores também são motivados pela satisfação de suas preferências ideológicas.<sup>38</sup> Os efeitos práticos dessa motivação seriam observáveis através das consequências do movimento dos partidos Democrata e Republicano, a partir da década de 1980, em direção à polarização política em relação um ao outro, e à crescente homogeneidade ideológica interna. Como ressalta o autor, isso favoreceu o fortalecimento institucional das coalizões intrapartidárias. Por decorrência, também foi favorecida a capacidade de cada coalizão, quando majoritária, de controlar a agenda de votações e aprovar as leis que deseja, ou quando minoritária, de bloquear a agenda imposta pela maioria.

Segundo Doran, a polarização interpartidária e o aumento da coesão intrapartidária favoreceram a aprovação de leis “ideologicamente puras” – ou seja, que tratam preponderantemente de implementação de políticas públicas, sem viés particularista. A explicação é a seguinte: se os membros de uma coalizão têm preferências relativamente homogêneas, a liderança tem menor necessidade de barganhar com esses membros para que eles votem conforme a orientação dada, minimizando o *logrolling*; a fidelidade ao partido nas votações, assim, é favorecida por via ideológica. Adicionalmente, a polarização entre os diferentes partidos dificulta o *logrolling* entre eles, diminui a probabilidade de que se formem coalizões interpartidárias, e mina a estabilidade das eventuais coalizões que se formarem.

Outro fator considerado relevante é a mitigação do poder dos comitês legislativos em favor do exercício direto do controle da agenda pelo líder partidário. Segundo Doran, os comitês são “o veículo mais importante para a disseminação de normas clientelistas (*pork-barrel legislation*)”.<sup>39</sup> O líder partidário, por outro lado, encontra-se menos exposto aos incontáveis interesses que buscam sequestrar a atividade legislativa pela “compra” de parlamentares locais,

---

<sup>38</sup> Nesse ponto, Doran segue Daniel Shaviro (SHAVIRO, op. cit.).

<sup>39</sup> DORAN, op. cit., p. 42.

o que favorece que sua atenção seja direcionada a um tipo de legislação mais ideológica e menos paroquial.<sup>40</sup>

Assim, as leis propostas por um partido e que não forem bloqueadas pelo outro tendem a ser menos particularistas – o que faz com que, segundo Doran, o *gridlock* estrutural e a legislação tributária “limpa” estejam fundamentalmente atrelados. Se ambos os partidos tiverem posições fortes e opostas em relação à medida proposta, ela dificilmente será aprovada, pois um partido bloqueará o outro. Por outro lado, se apenas o partido favorável à medida tiver uma posição forte em relação a ela, a legislação aprovada tenderá a ter poucas disposições particularistas.

O último critério considerado por Doran concerne à disciplina fiscal. Até 2002, vigia nos Estados Unidos a regra orçamentária “*pay-as-you-go*”, que exigia que gastos públicos ou incentivos fiscais fossem compensados, dólar a dólar, pelo aumento de receitas ou pela diminuição de despesas públicas. Por esse motivo, a cada novo programa do governo, o congresso se deparava com o seguinte problema: cortar ou reduzir outro programa, aumentar tributos de forma horizontal, ou aumentar tributos de forma direcionada. Como o corte de programas governamentais e o aumento de tributos de forma horizontal podem ter grande visibilidade e rejeição popular, o aumento de tributos para apenas alguns contribuintes era uma alternativa frequentemente adotada – o que, por definição, é uma política particularista.

### 2.2.2 Críticas ao modelo de Doran

Duas críticas relevantes foram feitas ao modelo de Doran: a de Victor Fleischer,<sup>41</sup> que questiona a real pureza ideológica da legislação tributária da época, e a de Jason Oh,<sup>42</sup> que entende que o *gridlock* estrutural e a legislação não-particularista não são necessariamente explicados pelos mesmos fenômenos.

---

<sup>40</sup> Indo além do que diz o autor, é possível argumentar que isso não implica uma total independência do líder partidário. Sendo apenas uma pessoa, ele certamente pode ser cativado por algum grupo de interesse, mas não simultaneamente pelas centenas de grupos existentes na sociedade e dispostos a investir em *lobby*.

<sup>41</sup> FLEISCHER, op. cit.

<sup>42</sup> OH, Jason. Diagnosing Gridlock: Response to Professor Doran. UCLA School of Law - Tax Law Review, Los Angeles, CA, v. 485, n. 69, dez. 2016

De acordo com Fleischer, a legislação tributária norte-americana da década de 2000 não deixou de ser altamente particularista. O que houve foi que o particularismo se tornou menos evidente, pois as disposições dessa natureza deixaram de aparecer no texto das leis principais e migraram para o corpo dos chamados “*tax extenders*”, normas relativamente obscuras que têm o poder de renovar, alterar, ou até reprecipitar benefícios fiscais temporários. Segundo Fleischer, os *tax extenders* permitem que as lideranças partidárias ganhem credibilidade junto aos eleitores ao adotar posturas ideológicas nas votações comuns, enquanto os demais membros do partido se dedicam livremente à compra e venda de legislação nos bastidores do congresso. Adicionalmente, esses veículos são ótimas oportunidades para o *rent-extraction*, já que a ameaça do fim de um benefício fiscal é um instrumento potencialmente eficaz para a obtenção de uma doação de campanha. Note-se que Fleischer não procura invalidar os argumentos de Doran a respeito dos fatores que influenciam o resultado da legislação; ele aponta, apenas, que os *tax extenders* são um exemplo de péssima política tributária, e que se eles não existissem, os partidos teriam de cooperar com maior frequência para a aprovação das leis que realmente importam (minimizando o *gridlock*), e também haveria maior pressão sobre os líderes partidários por parte dos demais legisladores (talvez favorecendo a passagem de alguma legislação particularista).

Oh corrobora o entendimento de Fleischer a respeito dos *tax extenders*, afirmando que eles servem para ocultar a continuidade da produção de legislação particularista. Entretanto, seu foco reside no *gridlock*: além das diferenças ideológicas entre os partidos, ele considera que a satisfação das preferências de agentes específicos<sup>43</sup> com as políticas tributárias atualmente vigentes é um fator relevante para a inatividade legislativa. Em termos simples, às vezes ocorre de a legislação tributária não mudar porque, na opinião de alguns políticos essenciais, sua condição atual é satisfatória.

Como se nota, o modelo de Doran não é perfeito. Contudo, ele fornece ideias relevantes a respeito dos fatores institucionais que favorecem a legislação particularista, que podem, em medida razoável, ser aplicados à realidade brasileira.

---

<sup>43</sup> Em especial aqueles com poder de veto, como o presidente.

## 2.3 Como as instituições brasileiras favorecem a legislação particularista

### 2.3.1 Alta polarização ideológica e coesão intrapartidária relativamente baixa

Como visto no capítulo 2.2 acima, duas das características que influenciam a probabilidade de aprovação de normas particularistas são o grau de polarização interpartidária, e o nível de coesão interpartidária. Nesse aspecto, o modelo de Doran parece se aplicar plenamente ao presidencialismo de coalizão.

Dependendo o Executivo de maioria parlamentar para executar seus projetos, a polarização ideológica efetiva tem o potencial tanto de bloquear propostas, como de fazer com que propostas “limpas” prevaleçam. Igualmente, caso os partidos políticos sejam internamente coesos, é de se esperar que: (i) o Executivo encontre maior facilidade em conseguir os votos necessários de partidos de seu mesmo matiz ideológico; e (ii) o recrutamento de cada partido para a base governista se dê no nível da liderança partidária, e não de políticos individuais, reduzindo custos de transação e a necessidade de *logrolling*.

De acordo com o que se infere das conclusões atingidas em 1998 por Fernando Limongi e Argelina Figueiredo,<sup>44</sup> o Brasil atende a essas condições ao menos parcialmente. Segundo análise empírica e argumentos teóricos feitos à época, por aqui vigora (ou vigorava) forte disciplina partidária,<sup>45</sup> e as lideranças partidárias detém (ou detinham) considerável poder sobre os demais membros do partido.

Os argumentos teóricos apresentados são bastante interessantes. Inicialmente, eles destacam que o Presidente da República tem amplos poderes legislativos, afetando tanto as matérias legislativas (especialmente com Medidas Provisórias) quanto a agenda de votações. Isso confere ao Executivo o poder de induzir o Congresso à cooperação, o que é intensificado pelo fato de caber ao Executivo a nomeação (ou exoneração) de cargos no governo que conferem aos partidos (ou lhes retiram) recursos financeiros e eleitorais relevantes. Portanto, o

---

<sup>44</sup> LIMONGI, Fernando & FIGUEIREDO, Argelina. Bases institucionais do presidencialismo de coalizão. Lua Nova – Revista de Cultura e Política. São Paulo, n. 44, p.82-106, 1998.

<sup>45</sup> Segundo os autores, disciplina partidária e coesão partidária não são sinônimos: enquanto a última diz respeito à coincidência de preferências dos legisladores, a primeira se refere ao seu efetivo comportamento, que pode ser modelado por incentivos e sanções. Na prática, é difícil separar um fenômeno do outro, e ao menos parte da unidade partidária pode ser explicada por disciplina, ante de coesão.

Executivo não é o polo frágil da relação com o Legislativo. Adicionalmente, há dois aspectos do Legislativo que favorecem a disciplina partidária: o primeiro é que as atividades do Congresso são estruturadas em linhas partidárias e as lideranças possuem poder fortemente desproporcional aos demais membros, restringindo o espaço para ações individuais oportunistas; o segundo é que cada parlamentar individualmente considerado tem pouco poder em relação à agenda e apenas um voto, o que significa que suas barganhas tenderão a ser efetivas apenas quando feitas em grupo. Seria racional, portanto, que cada parlamentar agisse ativamente para fortalecer seu partido.

Conquanto esses argumentos sejam bastante convincentes, eles não se encaixam perfeitamente na visão que se tem da atividade legislativa brasileira intuicional, derivada do simples acompanhamento dos jornais (atuais). Ao menos à primeira vista, o cenário político brasileiro parece ser uma mescla de alta polarização ideológica, com os polos representados pelo PT (esquerda) e PSDB (direita), mas coesão intrapartidária relativamente baixa. Nesse aspecto, seria tentador dizer, mesmo sem embasamento empírico, que o PMDB, antes um conglomerado de políticos de relevância regional do que um partido nacional de posturas bem definidas, não vota como uma força política coerente. Consequentemente, é de se intuir que a governabilidade depende em grande medida de o Executivo buscar o apoio de políticos individuais, ou ainda – o que é mais provável – de grupos de parlamentares com interesses e inclinações distintas formados dentro dos próprios partidos, e porventura ultrapassando linhas partidárias. Com base no exposto nos capítulos anteriores, seria de se concluir que isso maximizaria custos de transação e *logrolling*, favorecendo a criação de normas particularistas.

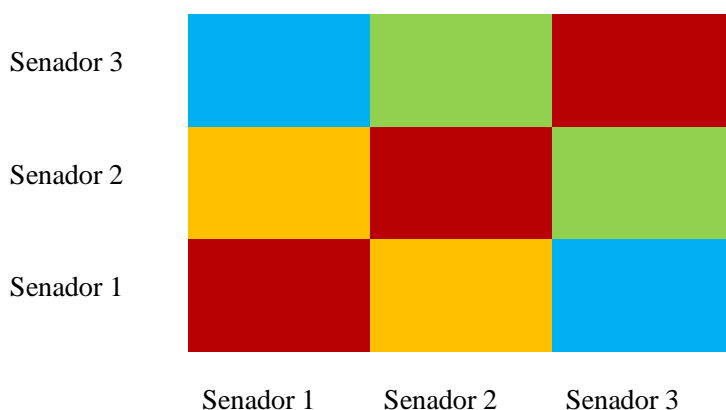
Felizmente, este trabalho pode contar com mais do que a intuição de seu autor. Em 2013, Ricardo Marino<sup>46</sup> realizou um estudo estatístico sobre o tema, tendo atingido essas mesmas conclusões. Marino analisou os votos de 75<sup>47</sup> senadores nas 36 sessões de voto aberto ocorridas em 2012, e comparou o modo como cada legislador vota em relação aos seus pares, elaborando uma matriz de correlação de votos.

---

<sup>46</sup> MARINO, Ricardo. Há Partidos Políticos no Brasil? 2013. Disponível em: <<http://www.todasasconfiguracoes.com/2013/09/14/ha-partidos-politicos-no-brasil/>>. Acesso em: 01 dez. 2016.

<sup>47</sup> Ele desconsiderou os seis suplentes por votarem de forma esporádica, o que não permite uma avaliação confiável sobre seu alinhamento ou não com o governo e com o resto do próprio partido.

Essa matriz pode ser explicada do seguinte modo: imagine-se os senadores 1, 2 e 3, que votam em três projetos diferentes. Nas primeiras duas votações, os senadores 1 e 2 derrotam o senador 3. Na segunda, os senadores 2 e 3 derrotam o senador 1. Na tabela a seguir, os senadores 1, 2 e 3 estão ordenados ao longo dos eixos  $x$  e  $y$ , de forma espelhada, partindo da origem. Cada retângulo representa um ponto  $(x, y)$ , e é colorido da seguinte forma: se os votos convergem três vezes, usa-se a cor vermelho-escura; se convergem duas vezes, usa-se o amarelo; se convergem somente uma vez, usa-se verde; se não convergem, usa-se azul. Assim, tem-se a seguinte matriz de correlação:

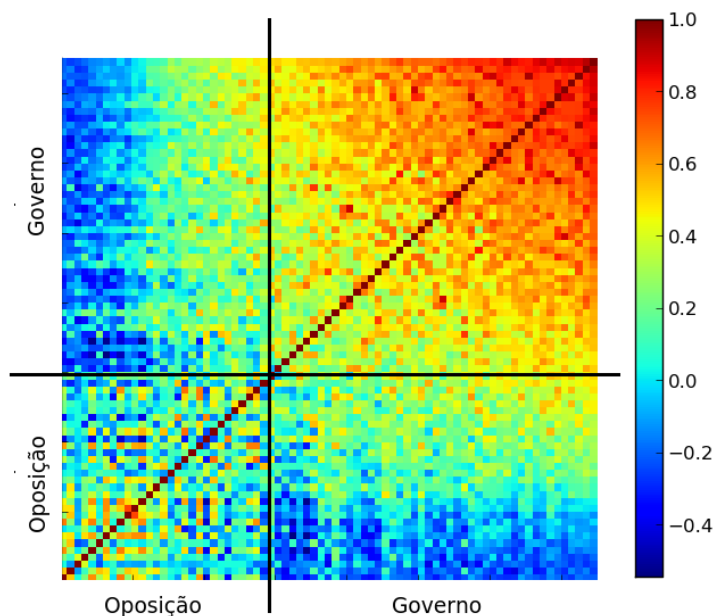


Fonte: elaboração própria.

Naturalmente, a diagonal da esquerda para a direita é inteiramente vermelho-escura, pois os pontos correspondentes comparam a convergência de um senador consigo mesmo ( $x = y$ ). Os pontos que comparam os modos como votam o senador 1 e o senador 2 são amarelos, pois os votos convergem duas vezes. Os que comparam o senador 2 e o senador 3 são verdes, pois seus votos coincidem somente uma vez. Por fim, os senadores 1 e 3 nunca estão de acordo (possivelmente um pertence a um partido de oposição ao do outro), o que faz com que os respectivos pontos sejam azuis.

Entendido esse exemplo, vale reproduzir a matriz elaborada por Marino – novamente, que indica a convergência dos votos de 75 senadores nas 36 votações abertas ocorridas em 2012:

Figura 1 – Matriz de correlação de votos no Senado em 2012, dividida entre governo e oposição

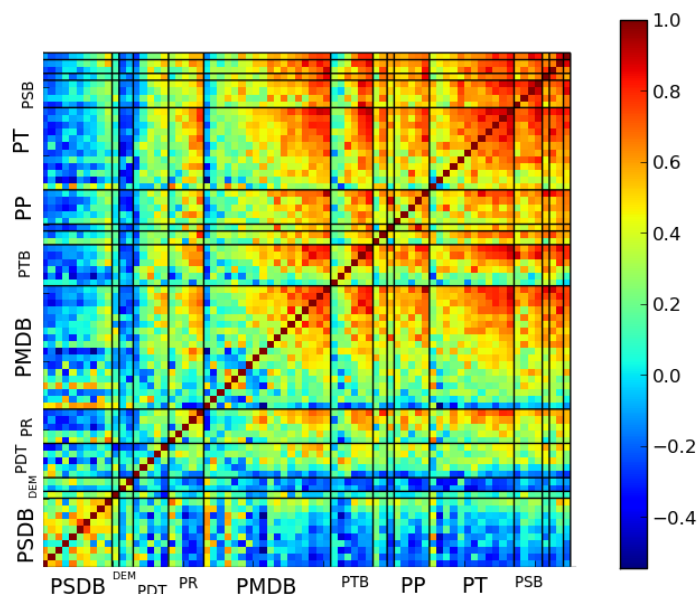


Fonte: Ricardo Marino (2013)

O nítido dégradé do azul ao vermelho, da esquerda para a direita, indica que em 2012 havia um bloco governista coeso (predominantemente vermelho consigo mesmo) e um bloco de oposição bem-definido (predominantemente azul e verde em relação ao governo), embora não tão coeso quanto o governista (com predominância de pontos esverdeados, com presença de pontos azuis e laranjas, quando comparado consigo mesmo).

Por si, esse gráfico não contraria o argumento de Limongi e Figueiredo, pois ele não revela o comportamento de cada partido. Entretanto, quando a separação de senadores por partido é feita, tem-se o seguinte diagrama:

Figura 2 – Matriz de correlação de votos no Senado em 2012, dividida em partidos



Fonte: Ricardo Marino (2013)

O fato de os retângulos cruzados pela diagonal não serem predominantemente vermelhos já revela que a unidade partidária não é demasiadamente rígida. A ordem dos partidos a partir da origem, incluindo aqueles cuja legenda está omitida, é PSDB – PSOL – DEM – PDT – PR – PMDB – PTB – PSD – PSC – PP – PT – PSB – PV – PCdoB – PRB. Ao se observar a figura, vê-se que em 2012:

- (i) o PT, o PSB, o PV e o PCdoB eram extremamente coesos;
- (ii) o PSDB também apresentava razoável coesão interna, mas não tão forte quanto a do PT;
- (iii) a área representada pelo PMDB é bastante semelhante ao gráfico geral do senado, o que indica que o PMDB efetivamente não agia como um partido (nas palavras de Marino, “o PMDB possui a mesma estrutura partidária que nenhuma estrutura partidária!”);
- (iv) o PDT não apenas não tinha estrutura partidária, como não possuía coesão alguma – segundo Marino, isso indica que seus senadores estavam em polos opostos do espectro político, apesar de filiados ao mesmo partido; e



- (v) o DEM (conforme esperado) e o PSOL (surpreendentemente) eram partidos de oposição ao governo, mas o DEM também não possuía grande coesão interna.

A partir da análise de Marino, é possível tirar algumas conclusões relevantes para este trabalho. A primeira delas é que como a área governista era maior e mais coesa do que a de oposição, o governo tinha reais condições de implementar suas propostas – o que reforça a hipótese de Limongi e Figueiredo de que o Executivo tem um alto poder de barganha no processo legislativo. Contudo, uma vez que a zona atribuída ao governo tem uma área verde longe de desprezível (ver o primeiro gráfico), era relativamente frequente que o governo não conseguisse assegurar a lealdade dos senadores de sua base aliada. Isso se nota, também, a partir do fato de que a linha ou coluna do gráfico atribuída ao PT (que exercia a Presidência da República à época) era quase tão verde ou azul quanto vermelha e amarela. Esse dado revela a necessidade de negociação (*logrolling*) constante do Executivo com membros, ou mesmo grupos, do Legislativo.

Assim, tem-se aqui um cenário diferente daquele estudado por Doran: embora a polarização política seja uma realidade brasileira, a coesão intrapartidária é relativamente fraca, havendo inclusive um grande partido que, na realidade, sequer age como tal. Desse modo, o contexto institucional é ao menos parcialmente favorável ao surgimento de legislação particularista.<sup>48</sup>

### 2.3.2 Decisões centralizadas

Outro ponto considerado importante por Doran foi o deslocamento de poder, dentro do congresso norte-americano, dos comitês legislativos para a liderança partidária. Segundo ele, isso favoreceria discussões mais ideológicas e menos clientelistas. No Brasil, entretanto, esse não é o caso: como visto nos gráficos de Marino, a coesão intrapartidária é relativamente fraca, o que revela a fragilidade das lideranças de parcela considerável dos partidos e, portanto, a falta de propensão forte à aprovação de uma legislação “limpa”. Conseqüentemente, não parece que a pessoa que exerça a presidência da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos

---

<sup>48</sup> Essa conclusão parte de duas premissas importantes: a primeira é a de que é possível extrapolar os dados de 2012 para hoje; a segunda é que a matriz de correlação da Câmara de Deputados seria substancialmente semelhante à do Senado. Nenhuma delas foi testada empiricamente durante a elaboração deste trabalho, o que inevitavelmente fragiliza o argumento.

Deputados, independentemente do partido, seja essencial para que o sistema tributário se torne mais ou menos particularista.

Isso pode ser observado a partir da análise da atividade legislativa durante os últimos anos. Segundo a página eletrônica da Câmara,<sup>49</sup> a presidência dessa comissão foi exercida pelo PT entre 2007 e 2011. A alta coesão interna do partido e o exercício concomitante da Presidência de República durante o período poderiam apontar para a produção sistemática de uma legislação menos particularista, mas não foi isso o que ocorreu. Durante esse período, por exemplo, foi aprovada a Lei nº 12.546/2011, uma lei extremamente complexa e integralmente voltada à criação de regimes tributários especiais para inúmeros setores específicos.

Seria tentador comentar que a política deliberada do governo durante o período era a de seleção e incentivo de campeões nacionais, e que então uma legislação particularista não seria necessariamente produto de *rent-seeking*, mas o equivalente a uma legislação “pura” caso a orientação ideológica do governo fosse outra. Não parece ser esse o caso: a escolha de campeões nacionais certamente envolve a concessão de benefícios a *alguns* setores da economia, mas não a dezenas ou até centenas, como se observa da legislação aprovada no período. Além disso, especificamente no que concerne ao segmento automotivo, há forte suspeita de que os incentivos do programa Inovar-Auto<sup>50</sup> foram literalmente comprados por agentes do setor – veja-se, por exemplo, a Operação Acrônimo movida pela Polícia Federal.

Entre 2012 e 2016, a presidência da comissão coube ao PMDB, que, como se viu, praticamente não possui estrutura partidária (ou ao menos não a tinha em 2012, e não parece haver motivos para se imaginar que o partido tenha mudado fundamentalmente ao longo dos anos). Novamente, viu-se uma leva de legislação particularista, que incluiu inúmeras alterações à referida Lei nº 12.546/2011 para beneficiar alguns setores e retirar benefícios anteriormente concedidos a outros. Embora a presidência tenha passado ao PP em 2017 e esse partido possua maior coerência interna que o PMDB (como indicam os dados de 2012), isso não necessariamente indica que a legislação será mais “pura”. O PP, afinal, é um partido

---

<sup>49</sup> Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/por-dentro-da-cft/galeria-dos-presidentes>>. Acesso em 23 abr. 2017.

<sup>50</sup> BRASIL. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2011. Palácio do Planalto. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12715.htm)>. Acesso em: 25 mai. 2017.

relativamente pequeno, e a Presidência da República, de onde provém a maior parte das iniciativas em matéria tributária, é exercida pelo PMDB.<sup>51</sup>

Desse modo, aqui também há um fator que favorece a legislação particularista: o poder diluído entre os parlamentares é antagônico à hegemonia das lideranças, e também à política ideológica.

### 2.3.3 Disciplina fiscal

As regras de responsabilidade fiscal podem afetar a produção de normas tributárias particularistas de ao menos duas formas: (i) ao restringir ou regulamentar a concessão de incentivos fiscais; e (ii) ao estabelecer compensações tributárias a despesas governamentais de natureza não tributária.

No Brasil, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – “LRF”) contém provisões de ambas naturezas. Em seu artigo 14, ela traz restrições significativas à concessão de benefícios fiscais,<sup>52</sup> determinando que eles: (i) sejam acompanhados de estimativa de impacto orçamentário para o ano de sua entrada em vigor e os dois subsequentes; (ii) atendam à lei de diretrizes orçamentárias; e (iii) cumpram com ao menos uma das seguintes condições:

- (a) contemham demonstração de que a renúncia fiscal foi considerada na estimativa de receita orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias; e/ou
- (b) estejam acompanhados de medidas compensatórias via aumento de receitas tributárias, caso em que sua vigência será condicionada à implementação prévia dessas medidas.

---

<sup>51</sup> Dada a estrutura (não) partidária do PMDB, isso favorece que a legislação já seja proposta com disposições particularistas.

<sup>52</sup> Entendidos como “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” (art. 14, § 1º da LRF).

Em seus artigos 15 a 17, por sua vez, a LRF dá dois regimes distintos às despesas públicas. Se as despesas afetarem dois exercícios ou menos, elas devem simplesmente estar de acordo com as leis orçamentárias, e acompanhadas de estimativa de impacto financeiro. Se elas afetarem dois exercícios ou mais, exigirão o aumento permanente de receitas (por via tributária), ou a diminuição permanente de despesas (por quaisquer vias).

Nesse aspecto, nosso regime se assemelha ao *pay-as-you-go* americano, não no sentido de que a legislação exige uma compensação direta e imediata, mas sim que aumentos de despesas (ou renúncias de receitas) inequivocamente exigem uma contrapartida. O mesmo conjunto de incentivos, então, entra em jogo: se uma despesa apenas pode ser efetuada se for coberta por uma receita correspondente, novos benefícios fiscais podem ser compensados pela extinção de benefícios antigos, potencialmente dados a contribuintes cujo apoio seja, no momento, menos estratégico ao governo.

### 3 O DIREITO BRASILEIRO E A LEGISLAÇÃO PARTICULARISTA

No capítulo 2 **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, viu-se como vários aspectos próprios à atividade legislativa favorecem, no Brasil e em países democráticos de maneira geral, a criação de legislação tributária particularista. O presente capítulo, por sua vez, dedica-se a dois objetivos: o primeiro é abordar brevemente como o Direito brasileiro – e, em particular, a Constituição Federal – trata esse tipo de legislação; o segundo é propor alterações ao ordenamento jurídico para que a aprovação dessas normas seja mais rara, responsável e transparente.

#### 3.1 Como o Direito trata as normas particularistas

*“The only logic admitted by the Greeks was deductive, and all deduction had to start, like Euclid, from general principles regarded as self-evident. Timon denied the possibility of finding such principles. Everything therefore, will have to be proved by means of something else, and all argument will be either circular or an endless chain hanging from nothing. In either case nothing can be proved”.*

– Bertrand Russell, explicando o movimento cético na Grécia antiga<sup>53</sup>

A principal disposição antiparticularista da Constituição Federal é seu artigo 150, inciso II, que trata do princípio da isonomia tributária:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

---

<sup>53</sup> RUSSELL, Bertrand. The History of Western Philosophy. Nova Iorque : Simon and Schuster, 1945, p. 234.

É possível separar esse dispositivo em duas partes: a primeira veda o tratamento tributário desigual entre aqueles que estejam em situação *equivalente*, sem, contudo, definir esse termo; a segunda proíbe diferenciações em razão de “ocupação profissional ou função” exercida por esses contribuintes.

### 3.1.1 Contribuintes em situação “equivalente”

Veja-se a primeira proposição. Grandes mentes se dedicaram a definir o princípio da igualdade, e assim revelar o que significaria “equivalente”.<sup>54</sup> Luís Eduardo Schoueri,<sup>55</sup> por exemplo, faz uma exposição abrangente, erudita e elegante sobre o tema. Segundo ele, igualdade não se confunde com identidade: como os contribuintes nunca se encontrarão em situações idênticas, o tratamento equivalente sempre se dará em relação a algum critério selecionado pelo legislador, que deve ser aplicado de forma coerente. Por vezes, esse critério é o sinalagma, como ocorre com as taxas – se alguém causou ao Estado um gasto específico e divisível, o Estado poderá cobrar dessa pessoa uma contraprestação.<sup>56</sup> Normalmente, contudo, o critério é a capacidade contributiva, validado pelo princípio constitucional da solidariedade, que juntos determinam que cada um deva contribuir para as despesas comuns na proporção de sua riqueza.<sup>57</sup> Entretanto, o legislador pode também impor cargas tributárias diferentes a contribuintes de capacidades contributivas semelhantes quando tenha objetivos extrafiscais, como a indução à atividade econômica, desde que respeite a proporcionalidade.

---

<sup>54</sup> Rodrigo Maito da Silveira faz um belo resumo da doutrina relativa ao princípio da igualdade, citando, entre outros, Luís Eduardo Schoueri, Klaus Tipke e Humberto Ávila. Cf. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo : Quartier Latin, 2011.

<sup>55</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva, 2011.

<sup>56</sup> Observe-se que o Estado incorre em inúmeros gastos de benefício específico e divisível que não são financiados por meio de taxas, mas sim de impostos. Quando ele paga pelo tratamento de saúde de alguém que não possui uma doença contagiosa, o benefício é específico e divisível, malgrado a externalidade positiva – que pode ou não haver – em se manter a pessoa viva e saudável. Quando ele concede um benefício fiscal a um setor, o benefício também é específico e divisível pelos membros desse setor, mas por definição não são eles que arcam com a despesa correspondente.

<sup>57</sup> Uma falha dessa definição é considerar que as despesas do Estado são *comuns* à sociedade. Apenas são realmente comuns as despesas com a produção de bens coletivos; as demais, embora financiadas por boa parte da sociedade, são efetuadas por pessoas jurídicas de direito público (o Estado não se confunde com a sociedade) em benefício de pessoas específicas. Em boa parte das vezes, a “solidariedade” funciona da seguinte forma: o contribuinte é “convidado”, mediante a ameaça de violência física, a arcar com uma série de despesas que não lhe dizem respeito em absoluto e não lhe trazem benefício algum, efetivo ou potencial.

Assim, segundo o (talvez) melhor tributarista brasileiro vivo,<sup>58</sup> o princípio da igualdade se satisfaz em relação a algum parâmetro, adotado pelo legislador (onde?) e aplicado de maneira consistente (quando e com o quê?), que pode ser o sinalagma, mas pode também não ser; que pode ser a capacidade contributiva, mas pode também não ser; que pode ser extrafiscal, mas desde que seja razoável (seja lá o que isso signifique).

De toda forma, fato é que a Constituição não diz expressamente o que significa “equivalente”, e não confirma ou desconfirma as teses apresentadas por Schoueri ou seus pares. Na realidade, a interpretação de “equivalente” será tão variada quanto forem seus intérpretes – certamente haverá uma intersecção razoável, mas divergências são inevitáveis. No limite, virtualmente qualquer decisão judicial sobre esse tema estará correta.

As explicações propostas pela doutrina sobre esse assunto se baseiam na interpretação sistemática de dispositivos constitucionais tão vagos quanto o da própria isonomia tributária (veja-se, por exemplo, o conceito de capacidade contributiva), na posição persuasiva de filósofos importantes, e em uma boa dose de bom-senso. Todavia, elas não oferecem parâmetros objetivos que sejam verificáveis no arcabouço normativo existente. Elas não são afirmações sobre o Direito positivo (ou seja, não constituem uma descrição objetiva do sistema jurídico posto), uma vez que, rigorosamente, nada do que é dito está inequivocamente posto. Embora elegantes e valiosas sob a perspectiva normativa, ainda mais ante a má qualidade da norma sobre a qual trabalham, essas teses não explicam a legislação de PIS e COFINS, IPI,<sup>59</sup> ICMS ou ISS, por exemplo.

Ao cabo, a palavra “equivalente” é demasiadamente vaga para fornecer qualquer parâmetro firme para se determinar se, e em que medida exata, o contribuinte A poderia se sujeitar a uma carga tributária diferente à do contribuinte B. Quando eles estariam em situações equivalentes? Se produzirem os mesmos bens e serviços? Se os bens e serviços forem diferentes, mas houver elasticidade cruzada de demanda entre eles? Se os contribuintes tiverem o mesmo coeficiente beta? Se necessitarem de mão de obra em intensidade comparável? Se estiverem na mesma cidade? Se tiverem faturamento ou lucratividade semelhantes? Se fizeram

---

<sup>58</sup> Além de mentor, ex-chefe, sócio e grande amigo pessoal deste autor.

<sup>59</sup> Dizer que o IPI se rege pelo princípio da essencialidade é, simplesmente, a negação da realidade.

doações de campanha comparáveis, na época certa, ao partido certo? Se tudo isso, ou algo disso? Ou nada disso? Onde o critério teoricamente adotado pelo legislador para cada diferenciação está escrito?

Argumenta-se aqui, portanto, que a proibição genérica à tributação distinta de contribuintes em situação “equivalente” é essencialmente ambígua. Ela serve para que os legisladores que redigiram a proposição satisfaçam o anseio por justiça de seus constituintes, sem se comprometerem com qualquer resultado concreto. Longe de ser uma surpresa ou uma falha de caráter específica do legislador brasileiro, parece tratar-se do caso clássico apontado por Olson,<sup>60</sup> referido acima: em situações politicamente delicadas, em que o padrão da demanda por legislação seja conflituoso (os cidadãos em geral têm motivos para preferir uma tributação uniforme, mas os grupos de interesse que financiam a atividade legislativa pagam por exceções), os legisladores adotarão uma linguagem propositalmente vaga e deixarão a solução de casos concretos para um terceiro – uma agência, um tribunal ou outro ente qualquer, que decidirá cada caso conforme a conveniência do momento.

É importante fazer uma ressalva à conclusão aqui atingida. Ocasionalmente, “a conveniência do momento” para quem toma a decisão é a de aprimorar o sistema, ainda que a legislação posta não o favoreça.<sup>61</sup> É o que pretende o Ministro Dias Toffoli, do Supremo Tribunal Federal, ao julgar questão que envolve a concomitância entre os regimes cumulativo e não cumulativo de PIS e COFINS (RE 67642 / RJ). Em seu voto (ainda sob revisão)<sup>62</sup>, Toffoli adota tese de Humberto Ávila<sup>63</sup> substancialmente idêntica à de Schoueri, descrita acima, entendendo que a diferenciação entre regimes de apuração apenas pode ser feita se: (i) o legislador possuir algum critério para tanto; e (ii) a eleição das atividades sujeitas a cada um dos regimes for coerente com o critério adotado. Embora Toffoli ao final vote pela constitucionalidade da norma tributária questionada, ele faz o seguinte comentário, bastante interessante (p. 21):

---

<sup>60</sup> OLSON, op. cit., nota 23.

<sup>61</sup> O termo “conveniência” não deve ser sempre entendido com uma conotação negativa. É, simplesmente, aquilo que melhor convém.

<sup>62</sup> Disponível em <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE607692.pdf>>. Acesso em 18 jun. 2017.

<sup>63</sup> Citada a partir de ÁVILA, HUMBERTO. O “Postulado do Legislador Coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições – Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 11. ed. Dialética, São Paulo, 2007.



“Assim, faz-se necessário advertir o legislador no sentido de que as Leis nos 10.637/02 e 10.833/04, inicialmente constitucionais, estão num processo de inconstitucionalização, decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam, no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços, que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei no 9.718/98 (em contraposição àquelas que se manteriam na não cumulatividade)”.

Conquanto seja de se perguntar o por quê de a “ausência de coerência e de critérios racionais” não já levar à inconstitucionalidade das leis mencionadas, dado que o Ministro a toma por atual e considera que tais critérios são essenciais à validade das leis tributárias particularistas em geral, tem-se ao menos uma tímida tentativa de ordenar o caos, e de transformar em Direito positivo um conceito que é socialmente desejável, porém estranho à legislação tal como atualmente escrita. Ainda assim, a exigência da racionalidade e coerência de critérios apenas poderá ter status equivalente ao de norma geral e abstrata se e quando se tornar jurisprudência pacífica dos tribunais, e for adotada de forma consistente para todos os tributos que desafiem a racionalidade. Está aí, de todo modo, um feliz exemplo de ativismo judicial.

### 3.1.2 Diferenças em atividade econômica

Passe-se à segunda proposição do artigo 150, inciso II: a proibição à diferenciação de tributação em virtude da natureza de atividade econômica exercida. Vale reproduzir o texto:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;” (grifo meu)

Em primeiro lugar, note-se que essa não é uma proibição genérica para a tributação discriminatória com base em atividade. O dispositivo diz que está “proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função *por eles* exercida”, sendo que “eles” se refere aos “contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Embora aparentemente mais clara, essa parte do texto tem por base a mesma ambiguidade exposta acima.

A remissão ao conceito de “equivalência” quando do exame da tributação diferenciada conforme a atividade exercida consta não só da análise gramatical do texto, mas da posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se um exemplo de como ele julga os questionamentos relativos à impossibilidade de empresas de um determinado ramo aderirem ao SIMPLES:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SISTEMA "SIMPLES". OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. INEXISTÊNCIA. ART. 9º, DA LEI 9.317/96. I. - Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta. ADI 1.643, Plenário. "DJ" de 14.3.2003. Precedentes. II. - Agravo não provido” (AI 452.642-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 24.2.2006).

“5. O recurso não merece prosperar. O acórdão recorrido asseverou que não houve violação ao princípio da isonomia, em harmonia com a jurisprudência desta Corte, conforme AI 452.642-AgR/MG, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, unânime, DJ 24.02.2006; RE 436.017-AgR-ED/MG, rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, unânime, DJe 11.12.2009; RE 411.781-AgR/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, unânime, DJe 30.11.2007; e RE 594.146/PR, rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 10.12.2009.

6. Corroborando esse entendimento, destaco trecho do Parecer do Ministério Público Federal:

‘Assim, a Lei 9.317/96 cumpriu bem seu papel constitucional de estabilização das desigualdades, protegendo aquelas empresas que, por

força do abuso do poder econômico praticado pelas grandes empresas, não tem condições de competir em pé de igualdade no mercado, havendo a lei, inclusive, estabelecido vedações em virtude das desigualdades, como a do art. 9º, inciso XIII.

Deste modo, o tratamento desigual decorrente das distintas atividades desenvolvidas pelas beneficiárias do SIMPLES, estabelecido em lei com vistas ao incentivo de empresas específicas pela simplificação de suas obrigações administrativas, previdenciárias e creditícias deflui da interpretação do próprio texto constitucional, e, portanto, não ofende o princípio da isonomia tributária, constante do art. 150, inciso II da CF’.

7. Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (CPC, art. 557, caput)” (RE 559.222, Rel. Min. Ellen Gracie, decisão monocrática, DJe 23.4.2010).

Difícilmente a situação seria outra. Uma proibição genérica à diferenciação de tributação com base em atividade exercida tornaria inconstitucional boa parte de nossa legislação particularista. É verdade que ela seria potencialmente boa para a sociedade por reduzir o nível de influência de grupos de interesse na elaboração de política tributária e, portanto, minimizar as distorções econômicas derivadas do peso do dedo estatal que empurra para a esquerda (e às vezes até para a direita) a curva de demanda de cada um com uma força diferente, gerando distorções distributivas, alocativas e concorrenciais de todo tipo. Entretanto, ela seria ruim para os legisladores e para os grupos de interesse, que teriam um produto a menos para transacionar.<sup>64</sup> Dados os incentivos descritos nos capítulos anteriores, percebe-se que não é realista acreditar nesse tipo de cenário.

---

<sup>64</sup> Fosse esse o caso, a atuação desses grupos seguramente se concentraria ainda mais na seara regulatória, pressionando o Estado para um intervencionismo ainda mais intenso, com suas distorções próprias – por exemplo, o fechamento ainda maior dos mercados e a colocação de maiores barreiras à entrada em setores específicos. Entretanto, há um limite político para quanta regulação direta a sociedade tolera; a tributação particularista é pouco transparente, e, em regra, as pessoas têm a percepção (falsa) de que tributação e regulação são coisas inteiramente diferentes.

### 3.1.3 Demais disposições e princípios, e a repetição do problema

Além do artigo 150, inciso II, a Constituição traz outros dispositivos que tratam da instituição de normas tributárias particularistas. Alguns exemplos são: o artigo 146, II, d) permite tratamento diferenciado às pequenas e microempresas; o artigo 146-A estabelece a possibilidade, via lei complementar, da instituição de critérios de tributação que visem à prevenção de desequilíbrios na concorrência; o artigo 149 admite a criação de contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, que por essência buscam tributar bens ou serviços específicos; e o artigo 195, § 12, autoriza a instituição de contribuições sobre a receita em regimes de cumulatividade diferentes.

De acordo com a doutrina, as normas particularistas devem ser limitadas não só pelo princípio da igualdade, descrito acima, mas também por outros, como a capacidade contributiva, a não cumulatividade (quando aplicável), a seletividade, a livre iniciativa e a livre concorrência. Em tese, mesmo quando a tributação tem fins preponderantemente regulatórios (ou indutivos, ou extrafiscais, a depender da nomenclatura adotada), esses e outros princípios devem ser aplicados e sopesados para a verificação da constitucionalidade da norma. Entretanto, o significado exato desses princípios é, quase invariavelmente, objeto de longas discussões doutrinárias que tomariam centenas de páginas para serem exploradas detalhadamente. Isso não será feito neste trabalho por um motivo simples: apesar da extensão dos argumentos apresentados, eles têm pouco a contribuir para a imposição de limites quantitativos e qualitativos concretos à tributação particularista. Eles não dizem quando, e em que medida exata, os contribuintes A e B podem ou não ter cargas tributárias distintas.

## **3.2 Como o Direito deveria tratar as disposições particularistas<sup>65</sup>**

Contrariando a doutrina, entende-se aqui que o debate sobre limites à criação de normas particularistas se enriqueceria sobremaneira se fosse adotado outro conjunto de premissas. São elas:

---

<sup>65</sup> Esta parte do trabalho é exclusivamente propositiva. Ela deve ser lida com a ressalva de que não foi revisada por um economista ou intelectual de políticas públicas, que certamente teriam a contribuir muito mais que do que este autor para a apresentação de propostas sólidas para melhorias no sistema tributário.

- (i) a de que deve haver uma separação clara entre a descrição da realidade como ela é (ou seja, proposições positivas) e a descrição da realidade que se gostaria que existisse (ou seja, proposições normativas);
- (ii) a de que normas particularistas não necessariamente são instrumentos conscientes de políticas públicas que refletem a vontade geral, antes tendendo a ser o produto de contextos institucionais específicos, *rent-seeking*, *rent-extraction*, *logrolling* e escolhas intransitivas que dissipam recursos sociais, fazendo com que o postulado do “legislador racional” não se confirme no mundo real;
- (iii) a de que a Constituição é um texto legal como qualquer outro, altamente mutável (foram 96 emendas desde 1988), que não detém uma sabedoria peculiar nem é especialmente coerente ou bem escrita, e que antes de tudo reflete as composições entre os interesses de legisladores, de grupos de interesse e, em menor medida, de cidadãos comuns;
- (iv) a de que a vagueza dos limites à legislação particularista presentes na Constituição é proposital e previsível – os conceitos cuja definição não seja óbvia são intencionalmente indefinidos pelo constituinte, e apenas encontram um significado concreto quando são interpretados consistentemente por agências ou tribunais e, ainda assim, sem valor geral e abstrato *a priori*;
- (v) a de que a melhor solução para a indefinição expressa é a definição expressa, e conviver com as ambiguidades e arbitrariedades da linguagem dita é preferível a conviver com as ambiguidades e arbitrariedades do silêncio intencional; e
- (vi) a de que problemas tributários são antes econômicos do que filosóficos, e orientações qualitativas que não levem a resultados quantitativos são de utilidade duvidosa.

Com base em tais premissas, derivadas principalmente da análise feita no capítulo 2, a primeira proposta que se faz é a de que a legislação seja alterada para indicar, em português correto e bom: (i) as hipóteses, em *numerus clausus*, em que contribuintes possam se sujeitar a cargas tributárias distintas do regime normal; (ii) os objetivos de política pública relacionados

a essas hipóteses; e (iii) os requisitos para que a norma particularista possa ser votada e aprovada, bem como as condições para a sua vigência.

Se a Constituição deve abrigar toda ou parte dessa descrição, trata-se de mera conveniência política (quão altos se deseja que sejam os custos de transação para alterar os critérios definidos). A preferência deste autor, que não vale grande coisa, seria a de que as hipóteses e objetivos centrais de políticas públicas fossem definidos na Constituição e o restante em lei complementar, com regulamentos definindo formas e prazos para o atendimento às determinações da legislação.

Para ilustrar o que se quer dizer com hipóteses que justificariam diferenciação de tratamento tributário e as políticas públicas subjacentes, convém oferecer exemplos. Para hipóteses, podem ser citadas a internalização de externalidades causadas por agentes econômicos, o valor estratégico do setor para a defesa nacional ou segurança alimentar ou energética, a produção de conhecimento científico pelos agentes do setor, e a promoção da saúde da população. As políticas públicas subjacentes a esses casos poderiam ser a atuação do Estado para a correção de falhas de mercado, a defesa nacional e a promoção de objetivos geopolíticos, a ação estatal como vetor para o desenvolvimento econômico, a obtenção de novas vantagens comparativas para as empresas nacionais, e a dignidade humana.

Para poder ser votado, o projeto de norma particularista deveria atender a uma série de requisitos específicos. O cumprimento com esses requisitos, assim, seria condição de *existência* (não validade, nem eficácia) da norma. Salvo em caso de guerra ou calamidade, os regimes particularistas não poderiam ser criados ou renovados por medida provisória, de forma a impedir a criação de um atalho para que os requisitos não fossem cumpridos.

Os requisitos aqui sugeridos são os seguintes:

- (i) o projeto de norma particularista deveria conter explicação clara e detalhada de sua relação com um ou mais objetivos de política pública definidos explicitamente na Constituição, em disposição dedicada às normas particularistas. Para tanto, deveria ser necessário demonstrar, pela melhor metodologia disponível, a plausibilidade de relação direta entre o regime proposto e a referida política pública, e justificar a razão pela qual se optou por

um instrumento tributário no lugar de outras ferramentas de atuação estatal, como a concessão de subsídios e a regulação direta;

- (ii) o projeto deveria indicar se os custos e os benefícios da medida particularista seriam difusos ou concentrados e identificar claramente aqueles que se espera que arquem com cada qual, quantificando-os conforme a melhor metodologia disponível, e de acordo com o grau de diferenciação tributária (ou seja, o desvio em relação à carga tributária normal) desejado. Os efeitos negativos estimados deveriam ser descritos detalhadamente, e o projeto deveria indicar, ao menos:
  - a. as consequências concorrenciais projetadas;
  - b. as distorções de alocação de capital e suas consequências previstas;
  - c. os efeitos sobre o orçamento do ente federativo competente caso a vigência da norma dure o período mínimo previsto, e caso se prolongue pela perpetuidade, utilizando-se para tanto taxa legalmente definida; e
  - d. os custos de conformidade para os destinatários da norma, bem como os custos marginais de fiscalização por parte do fisco competente;
- (iii) o projeto de norma particularista conteria metas objetivas, quantificáveis e quantificadas, que indicassem o resultado concreto que se pretende atingir relacionado à consecução da política pública relevante;
- (iv) o grau de desvio em relação à carga tributária normal seria também analisado, quantitativamente, sob a perspectiva de sua eficácia e eficiência no atingimento às metas estabelecidas;
- (v) se aprovado o projeto, a norma correspondente seria válida por tempo determinado e apenas poderia ser renovada, pelo prazo previsto na legislação e comum a todas as normas particularistas, se:
  - a. o objetivo de política pública originalmente declarado continuar elencado no texto constitucional;

- b. a continuidade do tratamento particularista continuar a favorecer, de modo quantificável e quantificado, a consecução do objetivo pretendido, ou se atenderá, de forma devidamente evidenciada, a outras políticas públicas elencadas na Constituição;
  - c. as metas previstas tiverem sido atingidas;
  - d. for possível demonstrar, ou ao menos houver fortes indícios segundo a melhor metodologia disponível, que o atendimento a essas metas se deveu ao regime particularista;
  - e. a concessão do regime não tiver ocasionado efeitos negativos que, quantificados, excedam o valor global das consequências negativas originalmente calculadas, admitindo-se uma margem de tolerância estipulada em lei;
- (vi) o projeto instituidor da norma seria analisado por entidades que:
- a. verificariam se ele cumpriu com todos os requisitos impostos pela legislação;
  - b. verificariam se a metodologia empregada nas quantificações era adequada e sua aplicação foi isenta de erros que afetassem sua credibilidade; e
  - c. recomendariam justificadamente ao Poder Legislativo a aprovação ou não do projeto, com base nos critérios quantitativos e qualitativos que entendessem apropriados;
- (vii) o descumprimento com os requisitos legais e a inadequação e erro no emprego da metodologia ensejariam a necessidade de reapresentação do projeto, com as correções apropriadas, para que ele se tornasse apto a ser votado;
- (viii) a recomendação de aprovação não seria vinculante. Entretanto, se o projeto fosse aprovado pelo Legislativo apesar de recomendação contrária e o chefe do Executivo não o vetasse, o chefe do Executivo teria de justificar a ausência do veto na exposição de motivos da norma de forma fundamentada, sob pena de nulidade;



- (ix) as entidades encarregadas de realizar tais verificações e recomendações, de forma individual e concomitante, seriam o Ministério Público, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica, o Tribunal de Contas da entidade federativa relevante, e o órgão fazendário da entidade federativa relevante (Ministério da Fazenda ou equivalente). Todas essas entidades deveriam empregar profissionais habilitados a exercer as análises necessárias, e possuir os recursos tecnológicos que fossem necessários;
- (x) se a norma particularista visasse a reduzir a carga tributária de um setor, o custo dos estudos necessários ao projeto poderia ser arcado por entidade de classe, e tais estudos poderiam ser elaborados por consultoria independente; de outra forma, se a norma particularista visasse a aumentar a carga tributária, o custo dos respectivos estudos seria arcado pelo Tesouro da unidade federativa relevante, e os estudos poderiam ou não ser elaborados internamente.

Como se observa, o objetivo dos requisitos propostos não é o de impedir a criação de normas particularistas. Não se pretende, de forma ingênua e irrealista, fazer com que a legislação tributária deixe de resultar da interação da oferta e da demanda por legislação, nem isolar o Estado da influência de grupos de interesse. O que se objetiva, ao contrário, é conferir racionalidade e transparência ao processo. O Estado seguiria livre para fazer más ou boas escolhas em termos de política tributária, mas teria de ter ciência dos efeitos dessas escolhas na maior medida possível, e fazê-las de forma transparente. Todos os *stakeholders* do Estado devem ter condições de averiguar o que foi feito, com que objetivo, segundo quais critérios, e quais foram os resultados atingidos.

É óbvio que essas medidas seriam custosas, tolheriam a liberdade do legislador e, na prática, reduziriam drasticamente o número de normas tributárias particularistas. Entretanto, há de se questionar o seguinte: se um dado tratamento excepcional não sobrevive à mera ideia de escrutínio rigoroso de seus objetivos e efeitos, é admissível que ele exista? Este trabalho defende que não.

#### 4 CONCLUSÃO

As normas tributárias particularistas frequentemente derivam de falhas do processo democrático. Essas falhas provêm dos incentivos ao *rent-seeking* eficaz de grupos de interesse, ao *rent-extraction* por parte de legisladores em relação a tais grupos, ao *logrolling* (que não é uma falha em si, mas pode levar a comportamentos oportunistas por parte de legisladores), além de problemas de intransitividade de escolhas que ocasionalmente impedem a formação de preferências coerentes da maioria e tendem a levar ao desperdício de recursos sociais. Ademais, nas hipóteses em que o padrão de demanda por legislação particularista for conflituoso, os legisladores tenderão a produzir normas intencionalmente ambíguas e a deixar que agências e tribunais as interpretem de forma casuística.

O surgimento de normas particularistas é favorecido por contextos institucionais específicos – em particular, baixa polarização interpartidária e coesão intrapartidária, presença de normas de responsabilidade fiscal, e relativa fragilidade de lideranças partidárias. O Brasil parece possuir as últimas três dessas características.

Admitidas essas premissas como parte da realidade, não se vê justificativa no mundo real para sustentar o postulado do “legislador racional” em relação às normas tributárias particularistas. Por esse motivo, não se acredita na praticabilidade de, com grande esforço intelectual, buscar o significado dos limites constitucionais ao particularismo em conceitos derivados da Filosofia e/ou em normas jurídicas que, frequentemente, são tão intencionalmente carentes de conteúdo quanto o limite que se pretende definir.

Considera-se aqui, então, que é preferível efetuar recomendações para a alteração do sistema jurídico vigente com o objetivo de aumentar os custos de transação de normas particularistas, vinculá-las forçosamente a objetivos claros de políticas públicas, quantificar seus custos e benefícios segundo a melhor metodologia disponível, e verificar periodicamente se cada particularismo ainda se encontra justificado.

## 5 REFERÊNCIAS

ARROW, Kenneth G. **Social Choice and Individual Values**, 2a ed. John Wiley and Sons, Nova Iorque, 1963.

ÁVILA, HUMBERTO. O “Postulado do Legislador Coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 11. ed. Dialética, São Paulo, 2007.

BRASIL. Lei Complementar nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Palácio do Planalto**. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Palácio do Planalto**. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004. **Palácio do Planalto**. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017. BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. **Palácio do Planalto**. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2011. **Palácio do Planalto**. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm)>. Acesso em: 25 mai. 2017.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. **Palácio do Planalto**. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.222. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 23 de abril de 2010. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2547294>>. Acesso em 14 jun. 2017.

BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**. Indianapolis: Liberty Fund, 1999. (The Collected Works of James Buchanan, vol. 3). Disponível em: <[http://files.libertyfund.org/files/1063/0102.03\\_Bk.pdf](http://files.libertyfund.org/files/1063/0102.03_Bk.pdf)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

BUTLER, Eamonn. **Public Choice: a Primer**. Londres: The Institute Of Economic Affairs, 2012.

COOTER, Robert D. **The Strategic Constitution**. Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 1999.

DORAN, Michael. Tax Legislation in the Contemporary U.S. Congress. *Tax Law Review*, [S.l.], ainda não publicado. **Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper n. 2014-59**, setembro de 2014, p.6. Disponível em: < <https://ssrn.com/abstract=2367760>>. Acesso em 15 set. 2016.

ESKRIDGE, William N. Jr. Politics Without Romance: Implications of Public Choice Theory for Statutory Interpretation. **Virginia Law Review**, [s.l.], v. 74, n. 275, p.275-338, jan. 1988.

ESKRIDGE, William N. Jr. Politics without romance: implications of public choice theory for statutory interpretation. **Faculty Scholarship Series**. Paper 3824. New Jersey: Yale, 1988.

FLEISCHER, Victor. Commentary: Tax Extenders. **New York University Tax Law Review**, Nova Iorque, NY, v. 613, n. 67, verão de 2014.

LIMONGI, Fernando & FIGUEIREDO, Argelina. Bases institucionais do presidencialismo de coalizão. **Lua Nova – Revista de Cultura e Política**. São Paulo, n. 44, p.82-106, 1998.

MARINO, Ricardo. **Há Partidos Políticos no Brasil?** 2013. Disponível em: <<http://www.todasasconfiguracoes.com/2013/09/14/ha-partidos-politicos-no-brasil/>>. Acesso em: 01 dez. 2016.

MCCHESENEY, Fred S. Rent Extraction and Rent Creation in the Economic Theory of Regulation. **Journal of Legal Studies**, [S.l.], vol. 16, p. 101-118, 1987.

MUELLER, Dennis C. **Public Choice III**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

NORTH, Douglass C. Institutions. **The Journal Of Economic Perspectives**, [s.l.], v. 5, n. 1, p.87-112, inverno de 1991. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1942704>>. Acesso em: 2 abr. 2017.

OH, Jason. Diagnosing Gridlock: a Response to Professor Doran. **UCLA School of Law - Tax Law Review**, Los Angeles, CA, v. 485, n. 69, dez. 2016

OLSON, Mancur. **The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2002. (Harvard Economic Series vol. CXXIV). Disponível em: <[http://homes.ieu.edu.tr/~ibagdadi/INT230/Mancur Olson - Logic of Collective Action.pdf](http://homes.ieu.edu.tr/~ibagdadi/INT230/Mancur%20Olson%20-%20Logic%20of%20Collective%20Action.pdf)>. Acesso em: 01 ago. 2015.

PELTZER, Sam. **Toward a More General Theory of Regulation**. Stanford, CA: National Bureau Of Economic Research, 1976. (Working Paper n. 133).

RUSSELL, Bertrand. **The History of Western Philosophy**. Nova Iorque : Simon and Schuster, 1945.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo : Saraiva, 2011.

SHAVIRO, Daniel. Beyond Public Choice and Public Interest: a Study of the Legislative Process as Illustrated by Tax Legislation in the 1980s. **University of Pennsylvania Law Review**, [S.l.], v. 139, n. 1, p. 1-64, novembro de 1990.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo : Quartier Latin, 2011.

STIGLER, George J. The Theory of Economic Regulation. **The Bell Journal Of Economics and Management Science**, [s.l.], v. 2, n. 1, p.3-21, primavera de 1971. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/3003160>>. Acesso em: 4 jun. 2016.

ZOLT, Eric M. Politics and Taxation: An Introduction. **Tax Law Review**, [s.l.], v. 67, n. 453, p.453-469, 2014. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2559925](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2559925)>. Acesso em: 6 fev. 2017.