

## O processo de produção normativa tributária infralegal como instrumento de intervenção regulatória: mecanismos e impactos

*Tax regulatory process in Brazil as public policy intervention tool: Its mechanisms and impacts*

Submetido(submitted): 15/12/2014

Parecer(revised): 12/01/2015

Aceito(accepted): 31/01/2015

Guilherme Cardoso Leite\*

### Resumo

**Propósito** – Este artigo tem por finalidade proporcionar uma análise inicial do atual ambiente de produção de normas tributárias infralegais no Brasil e perquirir se esses instrumentos normativos, embora objetivem servir como instrumento de regulação setorial, possuem diretrizes extraídas de uma teoria processual que permita tornar claros, simples e confiáveis os seus procedimentos de confecção.

**Metodologia/abordagem/design** – O texto adota por corte metodológico a edição de normas infralegais pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, pela Câmara de Comércio Exterior (Camex), pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), considerada a influência regulatória e os reflexos econômicos delas decorrentes. Como linha base, serão adotados pressupostos teóricos da *public choice* e do *public interest*, conforme críticas desenvolvidas por Steven P. Croley em trabalho específico, e da análise jurídica da política econômica, conforme trabalhos de Marcus Faro de Castro.

**Resultados** – As discussões tendentes a instruir uma reforma no sistema tributário brasileiro têm feito emergir preocupações relacionadas à elevada produção de normas infralegais para regular as mais variadas searas, o que implica perda do sentimento de segurança normativa, de clareza e de confiança no ambiente jurídico nacional.

**Implicações práticas** – O texto serve para contribuir com as discussões que tendem à construção de diretrizes básicas para a produção de normas infralegais tributárias, ou seja, presta-se a servir como linha indicativa, ainda que em formato inicial, de uma teoria processual normativo-regulatória focada no ambiente tributário.

**Originalidade/relevância do texto** – O artigo fomenta o debate acerca da simplificação do sistema tributário nacional, da transparência e da publicidade nos processos de edição normativa e de participação social na agenda de discussão acerca da definição de políticas públicas tributárias e regulatórias.

Palavras-chave: normas tributárias, processo normativo infralegal, regulação setorial, teoria processual normativa.

---

\*Advogado no Pieruccetti, Lima, Figueiredo e Werkema Advogados e no Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados. Assessor Judiciário no Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Bacharel em Direito pelo UniCEUB e Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. E-mail: [gleite.adv@gmail.com](mailto:gleite.adv@gmail.com).

### Abstract

**Purpose** – This article aims to provide an initial analysis of the regulation process in the current Brazilian tax environment. It also intends to investigate whether those tax administrative regulations have their guidelines extracted from a legal-procedural theory that allows them to be clear, simple and trusty on their rulemaking process.

**Methodology/approach/design** – The text adopts as methodological approach the regulatory administrative procedure that is actually applied by Brazil's Revenue Service (Portuguese acronym: SRF), Foreign Trade Chamber (Portuguese acronym: Camex), National Committee on Revenue Policy (Portuguese acronym: Confaz), and Revenue Appeal Chamber (Portuguese acronym: Carf), considered the regulatory influence and the economic consequences that they entail. As a guideline to this text, some theoretical assumptions needs to be made on public choice and public interest theories, based on Steven P. Croley criticism, and on legal analysis of economic policy developed by Marcus Faro de Castro.

**Findings** – Debates on proposed reforms of Brazil's tax system have brought about concerns related to excessive amount of regulations, leading to lack of perception of safety, clarity and confidence in the national legal environment.

**Practical implications** – It provides basic guidelines to developing a regulatory rulemaking process focused on taxation.

**Originality/value** – This article fosters the debate on the Brazilian tax system simplification, transparency, and publicity, focusing on regulatory rulemaking process and on social participating at the discussion agenda about tax public policies and regulation.

**Keywords:** Tax rules, regulatory decisionmaking procedure, sectoral regulation, administrative process theory.

## Introdução

A motivação para elaboração deste trabalho surgiu do intuito de aprofundar a compreensão da metalinguagem do sistema normativo tributário brasileiro.<sup>1</sup> O foco aqui considerado diz respeito à produção normativa na área

---

<sup>1</sup>Em agosto de 2014, a Revista Consulex publicou um breve artigo de minha autoria a respeito de um dos aspectos centrais da atual agenda de discussão acerca da reforma tributária no Brasil. Naquele trabalho, expus, em pouquíssimas linhas, uma das principais reflexões que tenho tido acerca do sistema tributário nacional, tanto no que diz respeito à sua concepção “matriz” quanto à sua ramificação normativa: o sistema normativo tributário brasileiro deve almejar ser mais útil à fruição de direitos e mais confiável, deve possuir normas mais simples – especialmente no que diz respeito às obrigações tributárias acessórias – e transmitir uma mensagem educativa que se apresente mais fiduciária e menos punitiva. Cito, de início, as reflexões que defendi naquela ocasião por entender que os *insights* obtidos no curso do mestrado na Universidade de Brasília têm se apresentado muito frutíferos ao aprimoramento da minha percepção da realidade. É neste ambiente que tive o privilégio de partilhar dos *inputs* proporcionados pelos professores Márcio Iorio Aranha, Marcus Faro de Castro e Valcir Gassen, que desde o início dos

da tributação, qualquer que seja a esfera política considerada, e a sua atuação como instrumento de regulação social e de impacto econômico. A proposta implicará fugir dos pressupostos teóricos tributários usualmente utilizados na análise dos instrumentos extrafiscais, ou de intervenção do Estado no setor privado – como é o caso de argumentos rasos como os princípios da legalidade e da proporcionalidade –, e em adotar um recorte teórico aplicável ao interesse regulatório que existe na metalinguagem de tais mecanismos intervenientes.

O estudo está estruturado em algumas premissas teóricas essenciais. A primeira dessas premissas pressupõe uma exposição sumária do sistema tributário nacional e dos processos normativos tributários legais e infralegais. A segunda premissa está na compreensão dos instrumentos normativos tributários editados pela Receita Federal, pela Camex, pelo Confaz e pelo Carf. A terceira premissa situa-se na interlocução das teorias da *public choice* e do *public interest* e da análise jurídica da política econômica (AJPE). Essas três primeiras premissas tendem a desaguar, finalmente, na quarta premissa, que está sedimentada na observação de mecanismos e de alcance das normas tributárias infralegais analisadas e na sugestão de contribuições para que o procedimento normativo tributário tenha parâmetros mais claros, confiáveis e simples, e para que possa se consolidar como um setor da Administração Pública que não majora o “custo Brasil”<sup>2</sup>.

Pretende-se comprovar neste artigo, como hipótese da pesquisa, que a atividade de produção normativa tributária infralegal no Brasil causa relevante impacto regulatório em setores econômicos e não possui uma teoria procedimental e de controle que permita tornar claros, simples e confiáveis os seus procedimentos. A hipótese tem a ver, portanto, com a orientação da produção normativa no ambiente tributário, mais ligada às teorias procedimentalistas da regulação.

---

trabalhos me trouxeram provocações relacionadas à compreensão da metalinguagem a que aludem as circunstâncias econômicas e políticas e os trabalhos acadêmicos e de literatura por nós analisados.

<sup>2</sup>Entende-se por custo Brasil o conjunto de dificuldades estruturais, burocráticas e econômicas que encarecem os investimentos no Brasil, que dificultam a competitividade do mercado nacional e que obstaculizam a fruição empírica de direitos relacionados ao direito ao emprego, ao direito à remuneração digna, ao direito de propriedade, ao direito de informação, dentre outros. Apontam-se como fatores que majoram o custo Brasil a insegurança normativa, considerada a constante alteração das normas no país, o trabalho informal, a sonegação de tributos, a corrupção, a oneração tributária de produtos nacionais, a falta de estrutura adequada para a produção nacional em determinados setores e para o seu consequente escoamento etc.

### O Sistema Tributário Brasileiro<sup>3</sup>

A origem do sistema tributário atualmente vigente no Brasil remonta às alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, à Constituição do Brasil de 1946. As consequências fundamentais das reformas estabelecidas referiram-se: (i) à segurança em saber que os efeitos econômicos dos atos, fatos e negócios jurídicos seriam levados em consideração para a definição do que se convencionou denominar “hipótese de incidência tributária” (ATALIBA, 1999); (ii) à eleição de novas bases tributáveis, a saber a renda, o patrimônio e o consumo; e (iii) à repartição de competências tributárias. As alterações decorrentes da EC 18/1965 tiveram ressonância com a edição da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, comumente conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), que seguiu as diretrizes da reforma constitucional então empreendida<sup>4</sup>, e foram cofirmadas nas Constituições Federais de 1967 e de 1969.

A promulgação da Constituição Federal de 1988, que teve um título dedicado à tributação e ao orçamento público, consolidou a tendência de estruturação do sistema tributário nacional que estava a se organizar desde duas décadas antes. Fixaram-se competências tributárias específicas aos entes políticos para que pudessem instituir impostos mediante lei própria; definiram-se limitações para que a competência tributária não exorbitasse as atribuições de cada ente político em seu mister, nem invadissem e violassem garantias e direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes; especificaram-se, sem muito sucesso na prescrição normativa<sup>5</sup>, as espécies que seriam consideradas tributo;

---

<sup>3</sup>Para se definir, logo de início, um conceito operacional essencial para este trabalho, importa salientar que a expressão “sistema tributário nacional”, ou “sistema tributário brasileiro”, representa uma descrição semântica mais ampla da estruturação normativa dos fenômenos tributários. Dentro dessa expressão estão contidas definições específicas como “competência tributária”, “capacidade contributiva”, “hipótese de incidência tributária”, “espécie tributária”, para mencionar alguns. Sempre que se entender pertinente, será conferida a necessária explicação do conceito operacional específico.

<sup>4</sup>Vale notar que os artigos 1º e 2º do CTN fazem expressa menção à EC 18/1965: “Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.” “Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.”

<sup>5</sup>O Supremo Tribunal Federal definiu o entendimento, que já era aceito pela doutrina majoritária do direito tributário, de que as espécies tributárias não são apenas aquelas previstas nos incisos do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 – impostos, taxas e

estabeleceram-se critérios para a repartição das receitas tributárias entre os entes políticos, entre outras previsões.

As definições acerca do sistema tributário nacional inicialmente previstas na Constituição Federal de 1988 apresentaram-se consonantes com as prescrições normativas do CTN. Embora parte considerável do Livro I do CTN tenha sido derrogada<sup>6</sup> até a promulgação da Carta Cidadã, tais recortes não acarretaram a necessidade de alterações profundas no texto então vigente. Pelo contrário, a despeito de todas as discussões atuais acerca da sua estrutura e das suas previsões, o CTN tem se mostrado hígido e capaz de lidar com parte considerável das questões essenciais da sua área de regulamentação.

Aparentemente conscientes dos desafios e dos obstáculos que se impõem a uma norma de caráter geral, os integrantes da comissão de elaboração do CTN propuseram que o texto normativo não se fechasse em seu próprio conteúdo. Previu-se, assim, a abertura e a possibilidade de comunicação normativa dos fenômenos tributários previstos na Constituição Federal de 1988 e no CTN com outras leis *strictu sensu* (leis complementares ou ordinárias, ou medidas provisórias); com tratados e convenções internacionais; com decretos; com atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; com as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e com os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.<sup>7</sup>

Entre as mencionadas disposições constitucionais acerca do sistema tributário que implicam limitação do poder de tributar, destaca-se a vinculação aos princípios da legalidade estrita, da anterioridade simples ou irretroatividade e da anterioridade qualificada ou nonagesimal. Vale dizer, a exigência ou a majoração de tributo devem estar atreladas à anterior previsão legal *strictu*

---

contribuições de melhoria –, mas também os empréstimos compulsórios (artigo 148) e as contribuições *latu sensu* (*passim*).

<sup>6</sup>Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p. 180-181) afirma que, “a partir de fevereiro de 1987, a Constituinte Congressual começou a discutir o texto da futura Carta. Quanto à questão tributária, entendia-se que o Código Tributário Nacional de 1965 precisaria ser adaptado à nova realidade econômica do país e à nova ordem democrática. Grupo políticos federalistas defendiam a descentralização do poder da União, maior justiça fiscal, simplificação do sistema tributário, entre outras metas”.

<sup>7</sup>CTN. “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

*sensu*<sup>8</sup> do tributo e a sua cobrança (do tributo) não pode nem retroagir nem ocorrer em período anterior a noventa dias contados a partir da data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. No que se refere exclusivamente à União, todavia, a Constituição Federal de 1988, no § 1º do seu art. 150, recortou do alcance de tais limitações os tributos por ela considerados estratégicos e os tributos tidos por incompatíveis com as restrições estabelecidas em razão da urgência dos fatos que fundamentam suas respectivas instituições. Quanto aos tributos considerados estratégicos em razão do caráter expressamente interventivo na economia e no comportamento social (Schoueri, 2005) e do dinamismo que deles se espera, optou o legislador constituinte por afastar da limitação referente à anterioridade simples os impostos incidentes sobre a importação de produtos estrangeiros (II), sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), sobre os produtos industrializados (IPI), e sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Além do II, do IE e do IOF anteriormente mencionados, também o imposto incidente sobre a renda e os proventos de qualquer natureza (IR) está apartado das restrições impostas pela anterioridade nonagesimal ou qualificada, mas se submete – apenas o IR – à irretroatividade ou anterioridade simples (BALEEIRO, 1974).

Esta breve introdução às limitações constitucionais do poder de tributar outorgado à União e aos tributos que gozam de prerrogativas em razão da sua dinâmica interventiva é importante para aproximar o presente estudo do seu objeto, que se refere ao impacto regulatório das normas tributárias e aos procedimentos adotados para a sua confecção. A propósito, não é difícil perceber que as instruções normativas editadas pela Receita Federal interferem sobremaneira nas obrigações acessórias relacionadas, em especial, com os impostos que se convencionou denominar estratégicos, supra especificados. O mesmo é possível afirmar com relação às resoluções da Camex, que impactam diretamente em procedimentos de importação de produtos estrangeiros e de exportação de produtos nacionais, ou, ainda, com relação às orientações emitidas em soluções de consulta junto à Receita Federal ou às interpretações legais emitidas pelas delegacias regionais de julgamento e pelo Carf, apenas para citar alguns exemplos.

Partindo-se da compreensão de que as normas tributárias infralegais, de cunho complementar, portanto, intervêm para fomentar ou desestimular investimentos, para ordenar comportamentos, para abrir ou fechar o mercado, entre outros reflexos, é importante considerar a possibilidade de se

---

<sup>8</sup>O § 2º do art. 62 da Constituição Federal de 1988 admite que a instituição ou a majoração de impostos possa ocorrer por meio da edição de medida provisória pelo Presidente da República.

estabelecerem balizas procedimentais à sua elaboração, ou seja, de se fixarem diretrizes razoáveis para que o processo de elaboração de normas secundárias tributárias seja simplificado e minimamente participativo e confiável. Não se está a propor a discussão do modelo tributário substancial brasileiro, que é sabidamente regressivo e fundado em uma tributação cumulativa e ineficiente. A proposta refere-se, essencialmente, às críticas relacionadas ao sistema de produção normativo infralegal, que rege procedimentos.

O movimento normativo histórico tem se mostrado tendente a simplificações. Quer parecer demasiado claro que os grupos políticos ou econômicos com posição privilegiada no debate político-tributário brasileiro tencionaram – e ainda tencionam – a defesa dos seus próprios interesses<sup>9</sup>, de modo que os resultados mais benéficos reflitam na diminuição dos custos administrativos e dos entraves burocráticos, na facilidade para negociar com o governo e com particulares, na proteção dos investidores, na efetiva fruição do direito de propriedade, e assim por diante. Esse movimento tem repercussões positivas em vários setores da economia, que, menos influentes e organizados, usufruem de mecanismos talhados para facilitar a exploração de certas atividades. Isso, contudo, não autoriza reconhecer que a estrutura atualmente vigente apresenta-se eficiente em seus procedimentos – que demandam simplificação, padronização e interação social – e eficaz em seus resultados – a fim de promover consciência de confiança por parte dos contribuintes e de possibilitar a promoção da justiça fiscal e do desenvolvimento econômico. Pelo contrário, será visto que o ambiente de produção de normas de cunho regulatório, dentre as quais podemos mencionar as tributárias extrafiscais e as que regulamentam obrigações acessórias, representam verdadeiro entrave ao desenvolvimento econômico.

## **A Produção Normativa no Sistema Tributário Brasileiro**

Um levantamento quantitativo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2013) demonstrou que, no período compreendido entre a promulgação da Constituição Federal de 1988 e o seu aniversário de 25 anos, em outubro de 2013, foram editadas mais de 4,7 milhões de normas tributárias sobre diversos assuntos no Brasil, uma média de quase duas normas editadas por hora neste período, consideradas as competências de

---

<sup>9</sup>Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p. 188) destaca, a respeito da reforma tributária realizada no início deste milênio e que não acarretou alterações profundas, que “o texto resultante da Emenda Constitucional nº 42, promulgada em dezembro do citado ano, evidencia as modificações que o texto original sofreu, numa série de barganhas entre governos federal, estaduais e municipais. A unificação de IPI, ICMS e ISS com a criação do IVA, foi deixada para mais tarde, em nome do princípio federativo”.

cada ente político tributante – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Em sua imensa maioria, as normas veiculadas são de natureza infralegal, ou seja, são normas complementares que assumem a forma jurídica de instruções normativas editadas pela Receita Federal<sup>10</sup>, de portarias interministeriais, de resoluções setoriais, de convênios e acordos entre os estados federados, de soluções de consultas administrativas e de decisões proferidas pelos tribunais de tributos.

A constante edição dessas normas infralegais acaba por situar o país em uma zona cinzenta normativa, que dificulta o fomento da economia, a captação de investimentos estrangeiros, a consciência de justiça fiscal e, em decorrência disso, o desenvolvimento econômico. Daí porque a preocupação com a elevada produção normativa infralegal de mecanismos tributários – visão quantitativa – tem se mostrado extremamente pertinente no ambiente tributário brasileiro, a ponto de acarretar reflexões acadêmicas e políticas acerca dos pontos que devem ser contemplados em uma futura reforma tributária. O presente trabalho objetiva contribuir com essa discussão, especialmente para tentar entender o atual processo de produção normativa tributária e com ele colaborar a partir de uma visão que ofereça indicativos de uma teoria processual decorrente da experiência observada nas áreas explicitamente reguladas – visão qualitativa.

A produção normativa no sistema tributário brasileiro não se resume ao processo legislativo ordinário e à edição de leis *strictu sensu*. Uma imensa variedade de instrumentos normativos regulam, atuam e interferem na seara tributária. Como se percebe a partir da apresentação deste corte metodológico, os instrumentos sobre os quais será deitada a análise estão situados em setores estratégicos do governo nacional, como é o caso dos ambientes econômicos doméstico e internacional. A opção por instrumentos normativos secundários tem por fundamento o fato de que as instruções normativas da Receita Federal, as resoluções da Camex, as portarias e os pareceres em matéria fiscal, v.g., são atos administrativos de gestão e de aconselhamento que estabelecem, diretamente ou reflexivamente, os mais variados tipos de obrigações acessórias aos contribuintes, a acarretar o esgotamento da confiança e da transparência.

A produção normativa nacional está apoiada em justificativas de validade jurídica, argumento típico do positivismo kelseniano e que se enraizou na argumentação jurídica brasileira por especial contribuição dos juristas administrativistas do que se pode chamar de *old developmentalism* no direito administrativo brasileiro (CASTRO, 2013). Isso implica o entendimento comumente difundido de que a Constituição Federal de 1988 serve de fundamento imediato de validade às leis, de que as leis servem de fundamento

---

<sup>10</sup>A Lei 11.457, de 16 de março de 2007, denomina o órgão como Secretaria da Receita Federal do Brasil. Todavia, adotaremos a denominação Receita Federal no curso do presente trabalho, exceto no momento adequado à análise de sua estrutura administrativa.

imediate de validade aos decretos regulamentares, de que os decretos servem de fundamento imediato de validade para normas internas aos mais variados órgãos da Administração Pública e assim por diante. A cadeia argumentativa tradicional é, portanto, hierárquica. Por não concordar com tal argumento, a linha de análise desenvolvida neste trabalho parte do pressuposto de que a regulação deve, sim, se conformar às diretrizes legais, sem, todavia, se limitar às “capturas” que são feitas pelo Poder Legislativo. Vale dizer, os setores estratégicos da Administração Pública que são dignos de receber órgãos e instrumentos com função reguladora, como é o típico caso da Receita Federal relativamente aos reflexos dos tributos federais, e da Camex para o controle da balança comercial brasileira, devem possuir mecanismos que se guiam por políticas nacionais que reflitam o interesse público, e não apenas por diretrizes consolidadas em leis e que, não raro, perdem a sua conformação com as expectativas sociais.

### O Impacto do Excesso de Normas no Setor Tributário

O excesso de normas, situação verificada no cenário normativo brasileiro, acaba por refletir na demasiada participação estatal no comportamento econômico e social. Quando se fala em normas sobre matéria tributária, a excessividade normativa corresponde, diretamente, a custos que acarretam exclusão social e econômica, informalidade, inadimplemento e desconhecimento de procedimentos. O relatório “*OECD Economic Surveys: Brazil 2005*” (OCDE, 2005), embora focado na construção de uma adequada infraestrutura de serviços para a realização de investimentos, já indicava que um dos maiores desafios do Brasil era a simplificação normativa e a construção de um ambiente de confiança fincado na clareza de definições e de planejamentos governamentais.

“The main challenges in these areas are to:

- Pursue product market reform to remove barriers to competition and entrepreneurship;
- Reduce regulatory uncertainty by clearly defining the role of government in planning and service delivery and strengthening the regulatory agencies; and
- Facilitate private sector investment, particularly in infrastructure, by reducing regulatory and financial risk, while at the same time preserving the budget from the creation of unfunded liabilities associated with PPP projects.”

Grande parte do desafio mencionado pela OCDE no relatório de 2005 passa pela simplificação e pelo aumento do sentimento de confiança nas normas regulatórias, aí incluídas aquelas que possuem viés tributário. Para se ter uma ideia do impacto das normas complementares tributárias no fomento da

economia e na realização de investimentos, é oportuna a análise da comparação realizada pelo Banco Mundial no relatório “*Doing Business 2015: Going beyond efficiency*” (WORLD BANK, 2014), que classificou o Brasil como um país de difícil e complicada regulamentação para fazer negócios, posicionando-o na 120ª posição entre os 189 países considerados. Análises como essa efetuada pelo Banco Mundial, independente da perquirição dos objetivos almejados, demonstra que é consideravelmente elevada a quantidade de normas regulamentares no Brasil e extremamente perigosa para o crescimento econômico a sua plena manutenção.

O relatório do Banco Mundial “*Doing Business 2014: Understanding regulations for small and medium-size enterprises*” (WORLD BANK, 2013a) traz importantes itens que resumem aspectos de complexidade, os custos dos processos regulatórios analisados e a solidez das instituições jurídicas por ele referenciadas:

<b>Complexidade e custos dos processos regulatórios</b>	
<i>Abertura de empresas</i>	Procedimentos, tempo, custo e exigência de capital mínimo
<i>Obtenção de alvarás de construção</i>	Procedimentos, tempo e custo
<i>Obtenção de eletricidade</i>	Procedimentos, tempo e custo
<i>Registrando propriedade</i>	Procedimentos, tempo e custo
<i>Pagando impostos</i>	Pagamentos, tempo, e alíquota total
<i>Comércio entre fronteiras</i>	Documentos, tempo e custo
<b>Solidez das instituições jurídicas</b>	
<i>Obtenção de crédito</i>	Leis sobre garantias móveis e sistemas sobre a informação de crédito
<i>Proteção de investidores</i>	Divulgação e responsabilidade em transações entre partes relacionadas
<i>Execução de contratos</i>	Procedimentos, tempo e custo necessários para resolver uma disputa comercial
<i>Resolução de insolvências</i>	Tempo, custo, resultados e taxa de recuperação
<i>Emprego de trabalhadores</i>	Flexibilidade na regulamentação do emprego

**Tabela 1**

Doing Business: referência para 11 áreas de regulamentos de negócios (World Bank, 2014)

A análise dos itens tabelados acima, na linha do relatório “*Doing Business 2014: Understanding regulations for small and medium-size enterprises*”, demonstra que o Brasil ainda não dispõe de um ambiente normativo claro e confiável. Ao contrário, em razão da grande quantidade de normas que devem ser observadas para o recolhimento de cada tipo de tributo, chega-se à estimativa de que uma empresa brasileira gaste aproximadamente 2.600 horas por ano no cumprimento de obrigações tributárias. Esse número cai

para 1.025 horas por ano na Bolívia, para 654 horas no Equador e para 78 horas em Hong Kong (WORLD BANK, 2013b, p. 82).

Uma rápida visita ao sítio da Receita Federal na internet (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>) é suficiente para deixar o visitante incrédulo com a quantidade de declarações diferentes que devem ser preenchidas e entregues anualmente pelos contribuintes – Dacon, DCTF, DICNR, Dimob, Dimof, DIPJ, Dirf, DPrev, Diso, apenas para citar algumas, porque a quantidade é realmente incrível.

Além disso, tem-se a recente normatização da escrituração contábil-fiscal digital, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)<sup>11</sup>, que, segundo informações do sítio do SPED na internet, “consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital”<sup>12</sup>. O SPED tem por foco os tributos federais, geridos pela Receita Federal. No que se refere aos tributos estaduais, em especial o imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), o sistema informatizado é o denominado Sintegra<sup>13</sup>, que não se comunica com o SPED. Logo, ainda que o CTN preveja a possibilidade de comunicação de informações entres os Fiscos<sup>14</sup>, a utilização de sistemas distintos e independentes, sem qualquer integração prática, dificulta a implementação de mecanismos mais úteis e obstaculiza a fruição do direito de acesso a serviços públicos eficientes.

Não obstante tais considerações, é salutar reconhecer que algum esforço político-normativo foi empenhado recentemente pelo governo brasileiro com o intuito de possibilitar a inclusão econômica e a formalização de atividades empresariais. Exemplos dessas políticas de ordem tributária são os programas Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES)<sup>15</sup> e o

---

<sup>11</sup>Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

<sup>12</sup>Disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>. Acesso em 9/12/2014.

<sup>13</sup>Estabelecido pelo CONFAZ no Convênio ICMS 57, de 30 de junho de 1995.

<sup>14</sup>Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)”

<sup>15</sup>Vide Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Microempreendedor Individual (MEI)<sup>16</sup>, cujo foco é a simplificação de procedimentos para a formalização profissional e para o conseqüente incremento da arrecadação tributária. Neste mesmo sentido está a Proposta de Emenda à Constituição nº 181, de 2012, de autoria do deputado federal Irajá Abreu (PSD/TO), que pretende estabelecer regime de cobrança unificada dos tributos incidentes sobre a renda, o consumo e a folha de salários, e que contém a seguinte justificativa:

“Ora, esse cipoal tributário sobrecarrega os empreendedores estabelecidos no País, sugando-lhes recursos e esforços que deveriam estar sendo empregados em tarefas mais produtivas, como a melhoria da qualidade dos produtos vendidos e dos serviços prestados.

Com o objetivo de reduzir esse peso sobre a sociedade brasileira, estamos apresentado a presente proposta de emenda à Constituição (PEC), que busca instituir um regime de cobrança unificada de todos os tributos que incidam sobre a mesma base tributável.

Os tributos sobre a produção e o consumo serão cobrados em uma única guia de recolhimento, de acordo com alíquota e base de cálculo uniformes, definidas por lei complementar. Assim, numa única apuração, as empresas quitarão o IPI, o ICMS, o ISS, a Cide-Combustíveis, a Cofins, o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), e o PIS/Pasep. Da mesma forma, o IRPJ e a CSLL terão cobrança unificada, pois ambos são calculados com base nos lucros das empresas.

Também os principais encargos sobre a folha de pagamento serão condensados em uma única cobrança, abrangendo a cota patronal para Previdência Social, o Salário-Educação, a Contribuição Sindical, FGTS, INSS do Trabalhador.

A lei complementar definirá a forma pela qual a arrecadação será distribuída entre os entes federativos, de forma a obedecer as destinações e vinculações previstas na Constituição Federal, inclusive quanto ao repasse do FGTS diretamente para a conta do trabalhador, além da cobrança unificada sob a Renda.

Para cada base de incidência unificada, o contribuinte se relacionará com apenas um nível de governo, escolhido pela lei complementar, cumprindo suas obrigações acessórias apenas junto ao fisco designado, que será o responsável pelo repasse das informações para os demais entes da Federação interessados, a exemplo do Super Simples Nacional.

Como se vê, essa cobrança unificada dos tributos representa uma novidade no debate da questão tributária. As várias tentativas de se implementar uma verdadeira Reforma Tributária mostraram-se infrutíferas. O que esta PEC oferece é novo olhar sobre o assunto, focado nos custos de cumprimento da obrigação acessória. Ela busca aliviar os custos administrativos dos contribuintes, preservando, no entanto, as competências tributárias dos

---

<sup>16</sup>Vide Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, que alterou a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

membros da Federação e as destinações para as finalidades previstas constitucionalmente.

Queremos simplificar a apuração e a cobrança dos tributos, unificar guias de recolhimento, extinguir declarações, livros fiscais e contábeis redundantes, diminuir a burocracia estatal, diminuir os custos administrativos das empresas, enfim tornar nosso País mais competitivo, motivo pelo qual solicitamos o apoio dos ilustres pares do Congresso Nacional para o aperfeiçoamento e aprovação desta proposição.” (Justificativa da PEC 181/2012)

Há, ainda, o esforço dos grupos de pesquisa acadêmicos – dentre os quais merece destaque o Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação (GETrib), da Universidade de Brasília – e profissionais – destaque-se a atuação do Grupo de Trabalho da Consolidação Brasileira (GE-Lex), vinculado ao Senado Federal – e de grupos temáticos criados no Congresso Nacional. Tais grupos têm desempenhado importantes pesquisas relacionadas à justiça tributária e à eficiência alocativa dos recursos públicos, o que evidencia a preocupação com o aparato burocrático atualmente instalado no sistema tributário brasileiro.

### **A Influência Regulatória dos Instrumentos Normativos Infr legais que integram o Sistema Tributário Brasileiro<sup>17</sup>**

O Estado brasileiro, no intuito de angariar fundos para fazer frente a seus deveres, edita, conforme a estrutura e a competência que lhe confere a Constituição Federal de 1988, normas com o objetivo específico de instituir e de arrecadar tributos. Em casos que tais, evidencia-se a função fiscal dos tributos, que se relaciona diretamente com procedimentos de confisco patrimonial em benefício do ente tributante. Há casos, contudo, em que o Estado<sup>18</sup> edita normas tributárias com o objetivo de regular ou de interferir no comportamento de setores econômicos. Especificamente nestes casos, as normas tributárias acarretam indução de posturas e de resultados econômicos, no que se poderia identificar como um instrumento de regulação setorial. O impacto das medidas

---

<sup>17</sup>Para se definir, logo de início, um conceito operacional essencial para este trabalho, importa salientar que a expressão “sistema tributário nacional”, ou “sistema tributário brasileiro”, representa uma descrição semântica mais ampla da estruturação normativa dos fenômenos tributários. Dentro dessa expressão estão contidas definições específicas como “competência tributária”, “capacidade contributiva”, “hipótese de incidência tributária”, “espécie tributária” etc. Sempre que se entender necessário será conferida a necessária explicação do conceito operacional específico.

<sup>18</sup>A asceção a “Estado”, nas hipóteses em que esta expressão for utilizada, deve ser entendida como o conjunto estruturado de atribuições, competências, burocracias etc. dos entes políticos admitidos no ordenamento jurídico brasileiro, a saber União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

decorrentes do processo normativo tributário, em especial as produzidas no ambiente infralegal, é sentido tanto em sua abordagem procedimental — formalidades a serem observadas pelos contribuintes — quanto substancial — motivação da medida interventiva. Tais efeitos conduzem a investigar a engrenagem do processo normativo e o alcance e limites das medidas implementadas.

A fim de municiar os próximos passos da presente análise e de propiciar uma percepção metalinguística do objeto proposto, é oportuno conhecer os principais instrumentos normativos de ordem tributária que possuem caráter normativo regulatório, bem como o funcionamento do órgão de que se originam.

### **Instrumentos Normativos Infralegais de Ordem Tributário-Regulatória que merecem destaque**

Conhecer a evolução das instituições ligadas ao governo estatal, notadamente aquelas que exercem função normativa e regulatória, auxilia sobremaneira no entendimento da metalinguagem a que este trabalho se propõe. Doravante, será atribuído destaque a alguns órgãos que influenciam diretamente na regulação setorial por meio de instrumentos normativos com características extrafiscais, ou seja, que interferem em setores econômicos e sociais mediante a utilização de mecanismos tributários.

A Receita Federal foi inicialmente criada como Secretaria da Receita Federal pelo Decreto 63.659, de 20 de novembro de 1968, em substituição à Diretoria-Geral da Fazenda Nacional criada no primeiro governo de Getúlio Vargas. A então Secretaria da Receita Federal foi instituída como “o órgão central de direção superior da administração tributária da União, diretamente subordinada ao Ministério de Estado da Fazenda”<sup>19</sup> e possuía, entre suas competências, a interpretação da legislação fiscal relacionada com suas atribuições, baixando atos normativos<sup>20</sup>.

Após a edição de inúmeros decretos que dispuseram acerca da estrutura da Secretaria da Receita Federal, foi editada a Lei 11.457, de 16 de março de 2007, que reestruturou a Administração Tributária Federal, de modo a agrupar na competência funcional da agora Secretaria da Receita Federal do Brasil, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, as atribuições então distribuídas à Secretaria da Receita Federal, ligada ao Ministério da Fazenda, e à Secretaria da Receita Previdenciária, vinculada ao Ministério da Previdência Social. Tal agrupamento de competência funcional da Secretaria da Receita

---

<sup>19</sup>Art. 2º do Decreto 63.659, de 20 de novembro de 1968.

<sup>20</sup>Conferir: art. 3º, “d”, do Decreto 63.659, de 20 de novembro de 1968.

Federal do Brasil, estruturada em cinco subsecretarias<sup>21</sup>, está atualmente organizado pelo Decreto 7.482, de 16 de maio de 2011, que mantém a atribuição de “interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução”<sup>22</sup>, inclusive mediante resposta a consultas formuladas pelos contribuintes sobre dispositivos da legislação aplicáveis a um determinado fato<sup>23</sup>.

A Camex foi criada pela Lei 9.649, de 27 de maio de 1998, com competência para deliberar sobre matéria relativa a comércio exterior<sup>24</sup> e passou a integrar o Conselho de Governo da Presidência da República, considerada a relevância estratégica da sua seara de atuação. Atualmente, o objetivo e o desempenho funcionais da Camex são regulamentados pelo Decreto 4.732, de 10 de junho de 2003, que lhe atribui competência para definir diretrizes relativas à política de comércio exterior, de modo a coordenar e a orientar ações dos órgãos de governo que atuem no comércio exterior, para orientar política aduaneira, para formular diretrizes básicas da política tarifária na importação ou exportação, para fixar direitos *antidumping* e compensatórios e salvaguardas, para fixar alíquotas, por resolução, do II e do IE, entre outras. O referido decreto destaca que a Camex deverá considerar, para a definição das políticas relacionadas ao comércio exterior, a promoção do crescimento da economia nacional e o aumento da produtividade e da qualidade dos bens produzidos no Brasil e as políticas de investimento nacional e estrangeiro, além da transferência de tecnologia.

Tamanha é a função estratégica da Camex para o desenvolvimento econômico e social do país que a sua composição é integrada, em instância de deliberação superior, por sete Ministros de Estado, que compõem o Conselho de Ministros. São eles os Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que preside o Conselho, da Casa Civil da Presidência da República, das Relações Exteriores, da Fazenda, da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, Planejamento, Orçamento e Gestão, e do Desenvolvimento Agrário. A despeito do peso atribuído à Camex na definição de políticas públicas relacionadas ao comércio exterior, quer parecer que, mesmo com a colaboração da sua Secretaria-Executiva e dos comitês que a compõem (Camex), não há relevante interlocução com os setores econômicos diretamente atingidos pelas diretrizes estabelecidas, tampouco existem procedimentos claros

---

<sup>21</sup>Subsecretaria de Arrecadação de Atendimento, Subsecretaria de Tributação e Contencioso, Subsecretaria de Fiscalização, Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais e Subsecretaria de Gestão Corporativa.

<sup>22</sup>Conferir: art. 15, III, do Decreto 7.482, de 16 de maio de 2011.

<sup>23</sup>Conferir: art. 46 e seguintes do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

<sup>24</sup>Conferir: art. 20-B da Lei 9.649, de 27 de maio de 1998.

e transparentes que sejam atendidos para a elaboração das resoluções. Há de se destacar, todavia, a existência de abertura institucional para o encaminhamento de propostas relacionadas ao comércio exterior e para a instauração de processos que fixam medidas antidumping, compensatórias ou salvaguarda.

O Confaz foi criado no esteio da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, com a “finalidade de promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”<sup>25</sup>. A sua atuação, especialmente mediante a celebração de convênios e de acordos, impacta na definição de estratégias empresarias por envolver diretamente políticas relacionadas ao ICMS. Recentes discussões acerca de benefícios indevidamente concedidos por Estados-federados fora da batuta do Confaz foram acolhidas pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a inconstitucionalidade de tais benesses ao fundamento de que estavam envolvidos em cenário de “guerra fiscal”<sup>26</sup>, ou seja, os benefícios teriam sido conferidos à revelia de acordo unânime entre os Estados federados sob os auspícios do Confaz. Também neste ponto esteve a recente discussão acerca do Protocolo 21/2011, que trata do comércio eletrônico de mercadoria (*e-commerce*), a respeito do qual o Supremo Tribunal Federal também se posicionou pela inconstitucionalidade<sup>27</sup>.

O Carf foi originalmente concebido como Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda pelo Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931 e tinha por atribuição julgar os recursos que eram interpostos das decisões proferidas pelas autoridades fiscais do Distrito Federal e dos Estados relativamente a tributos de competência da União. Mais recentemente, a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008, que foi convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, estabeleceu que o órgão competente para o julgamento em segunda instância de recursos sobre tributos administrados pela Receita Federal passaria a ser o Carf. Além das decisões inter partes pronunciadas pelo Carf em cada caso, outorgou-se também a competência para editar enunciados de súmulas com efeito vinculante para os demais órgãos da administração tributária federal. Tais atribuições conferidas por lei tornou o Carf, anteriormente Conselho de Contribuintes, um órgão que, embora não detenha função jurisdicional propriamente dita, estabelece diretrizes de interpretação normativa, essencial para se aferir o efetivo caminho que se está a adotar em termos tributários e financeiros.

---

<sup>25</sup>Conferir: art. 1º do Convênio ICMS 133, de 12 de dezembro de 1997, que aprova o regimento interno do Confaz.

<sup>26</sup>Vide Supremo Tribunal Federal, Informativo Semanal de Jurisprudência nº 629, correspondente ao período compreendido entre 30 de maio e 3 de junho de 2011.

<sup>27</sup>Vide Supremo Tribunal Federal, Informativo Semanal de Jurisprudência nº 759, correspondente ao período compreendido entre 15 e 19 de setembro de 2014.

Os produtos normativos editados por essas quatro instituições de governo brevemente descritas – Receita Federal, Camex, Confaz e Carf – tendem a possuir características de ato administrativo normativo e, como tal, não prescindem dos elementos essenciais que lhes caracterizam para ter validade e eficácia. Vale destacar, entre esses elementos, o “motivo” e a “motivação” do ato – não se tem a pretensão de estabelecer qualquer vinculação terminológica –, ou seja, as circunstâncias de fato que permitem deflagrar o posicionamento do ato administrativo e o pronunciamento das justificativas que fundamentam, respectivamente.

Assim, a edição de uma instrução normativa pela Receita Federal com o objetivo de disciplinar o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação, ou uma resolução da Camex que reduz a alíquota do II incidente na importação de uma determinada mercadoria, ou uma lei estadual que evidencia, à revelia do Confaz, a concessão não unânime de benefícios tributários para determinado setor econômico ou para um específico contribuinte, no intuito de atrair a instalação do seu parque industrial nos limites territoriais do Estado federado, ou, ainda, uma decisão do Carf que, mediante interpretação da legislação nacional, não aplica técnicas de equalização de preços de transferência orientadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>28</sup> e aceitas mundialmente, devem possuir um fundamento fático que permita o seu enquadramento e uma justificativa que exponha a motivação da medida.

Não se está aqui a propor a limitação da edição de atos administrativos a critérios meramente formais, como seriam os elementos “motivo” e “motivação”. A lógica interpretativa aqui utilizada é diversa e relaciona-se com a eficiência, a transparência e a publicidade dos atos da administração pública. Uma vez que a proposta deste trabalho tende a sugerir a simplificação e a padronização dos procedimentos de edição de normas tributárias complementares, infralegais, seu objetivo reflete na adoção de mecanismos que permitam conferir contribuições à definição das políticas públicas e efetividade ao controle público dos atos.

### **As Teorias da Escolha Pública e do Interesse Público aplicadas à Área Regulatória**

O esforço argumentativo deste trabalho projeta-se na análise do processo de produção normativa tributária utilizado no Brasil e na sua conformação, ou não, com teorias aplicáveis à área da regulação administrativa e que podem auxiliar na construção de uma teoria procedimental que balize tal produção normativa. O corte metodológico efetuado limita a presente análise às teorias da escolha pública (*public choice*) e do interesse público (*public*

---

<sup>28</sup> A República Federativa do Brasil não é signatária da OCDE.

*interest*), na linha crítica trabalhada por Steven P. Croley (2008), e da análise jurídica da política econômica (AJPE).

A intenção do trabalho não é debater eventual captura ou precedência de setores pelo Poder Legislativo, que possui suas peculiaridades de funcionamento, mas entender o atual cenário de produção de normas tributárias infraconstitucionais e sugerir mecanismos que proporcionem transparência, em verdadeira análise de impacto regulatório.

### **As Teorias da Escolha Pública e do Interesse Público**

Ao tratar sobre ordem econômica e incentivos fiscais, Heleno Taveira Torres (2011a) menciona que tais benefícios são voltados à preservação do equilíbrio regional e se configuram como caso excepcional de discriminação fiscal, com o objetivo de atender a capacidade contributiva e de alcançar a justiça distributiva. Nesse recorte, afirma o referido autor que tais “interesses sociais, econômicos ou culturais privilegiados pela Constituição (...) foram escolhidos por consenso pelo Poder Constituinte e são determinantes para a política econômica e fiscal” (TORRES, 2011, p. 20).

A escolha de interesses pelo Poder Legislativo, constituinte ou ordinário, como objeto de legislação é elemento de estudo da teoria da escolha pública (*public choice theory*). Sem desprezar autores originais – há quem atribua a origem da teoria a Thomas Hobbes, em razão do constante conflito de interesses por ela assumido (SALGADO, 2003) –, a doutrina da escolha pública passou a ser fortemente difundida a partir dos trabalhos de Joseph A. Schumpeter, denominado “*Capitalism, Socialism, and Democracy*” e publicado pela primeira vez em 1943, e de James McGill Buchanan Jr. e Gordon Tullock, intitulado “*The Calculus of Consent*” e publicado em 1962.

A origem mais robusta do pensamento da *public choice theory* está ligada à crise da década de 1930, quando os economistas passaram a estudar de forma mais crítica as diretrizes governamentais, os ambientes decisoriais e as falhas de mercado que impediam o Estado de estabilizar crises e de fomentar o desenvolvimento da economia. A partir de então, os teóricos dessa linha de pensamento tenderam a identificar o que se passava nas coxias do parlamento, ou seja, qual era o jogo que se estava a jogar para a definição de uma tal política econômica ou regulatória. Enfim, buscaram compreender a metalinguagem econômica que lhes era contemporânea.

Steven P. Croley (2008) propõe uma análise crítica da teoria da escolha pública, por entender que a captura de um determinado segmento como objeto da regulação evidenciava, via de regra, uma negociação obscura entre setores econômicos organizados e o parlamento, de modo a estabelecer um concessão que orientasse a definição política. Cita, ainda, o autor, em reforço à sua visão crítica da regulação, que:

“Yet the mere presence of market failures and the scarcity of congressional resources hardly justify agency authority. An important question remains whether agencies can fill statutory gaps at a cost worth the benefits, a contentious issue. According to some views of the administrative state, the game is indeed not worth the candle. One critical view holds that the absence of market discipline renders agencies at best inefficient and at worst counterproductive. Thus phrases like ‘bureaucratic red tape’, ‘regulatory overhead’, and the need to ‘streamline the bureaucracy’ and ‘reinvent government’ are commonplace in popular political discourse. A still more critical view finds the textbook rationale for administrative regulation perverse. On this view, agencies serve not to correct but to exacerbate market failures by delivering illicit regulatory favors to those who already enjoy excessive market power.” (CROLEY, 2008, p. 15)

A captura regulatória em benefício dos *business or trade groups* conflita, segundo Croley (2008), com o que se pode entender por interesse público. A detecção do interesse público, na linha trabalhada inicialmente por Scott Furlong e que é desenvolvida por Croley (2008), está ligada aos interesses de fragmentos sociais não organizados, mas que representam um espectro muito mais amplo da sociedade do que aquele recortado pela captura no interesse de setores econômicos organizados. A proposta indica, portanto, a utilização de mecanismos que possibilitem a participação popular na definição de estratégias regulatórias, de modo a evitar que a influência legislativa e administrativa de setores economicamente organizados prevaleça sem qualquer discussão ampla.

A importância das teorias da escolha pública e do interesse público para o presente trabalho, como se vê, está no interesse proposto de compreender a metalinguagem que orienta a edição de normas tributárias com viés regulatório. Seria possível afirmar que o sistema tributário tal como está, especialmente no que diz respeito às suas obrigações acessórias, resultaria em benefício de alguns setores economicamente organizados? Ou ainda que o recorte atualmente vigente permanece assim para evitar o acesso de ampla camada social ao mercado formal de trabalho, à linhas de crédito bancária, à adequada informação fiscal?

A atual captura que se percebe tem espectro demasiado conservador, favorável à manutenção de estruturas que beneficiam quem já está no topo da cadeia econômica ou quem conta com o background desses setores economicamente organizados para se iniciar. Tal se comprova na medida em que não se utilizam instrumentos de simplificação de obrigações acessórias, mantém-se o sistema regressivo e cumulativo, e não se adotam orientações já reconhecidas internacionalmente. Tudo indica que uma parte pequena, mas importante para a definição de políticas, está ganhando em detrimento da grande parcela da população brasileira, que embora possua interesse nos resultados da

regulação econômica, não cobra e nem participa de discussões por não ter acesso à informação e por ser solenemente alijada dos procedimentos normativos.

O já fulminado Decreto 8.243, de 23 de maio de 2014, que objetivou instituir o Sistema Nacional de Participação Social (SNPS) e o Plano Nacional de Participação Social (PNPS), serviu de estopim para recentes e acaloradas discussões acerca da participação popular na definição de políticas. Independente da orientação política que balize as discussões, tal projeto possibilitou, sobretudo, perquirir se o modelo de participação social pretendido pelo Decreto 8.243, de 23 de maio de 2014, possibilitava a efetiva fruição do direito à soberania popular e à eficiência, transparência e moralidade na gestão pública e nas atividades legislativa e regulatória. A preocupação que se deveria ter não era necessariamente com o advento de um pretense golpe de Estado ao estilo bolivariano, como sustentavam linhas mais conservadoras, mas com a estrutura langue instituída para o SNPS e para o PNPS, a fim de que se avaliasse a sua capacidade de proporcionar aos cidadãos participar da – e acompanhar a – tomada de decisões e a prestação de contas dos modelos de políticas públicas definidos.

A menção ao Decreto 8.243, de 23 de maio de 2014, conquanto deslocado em substância do presente projeto, se faz adequada para notar que as discussões em torno de projetos que permitem a participação popular não evoluem satisfatoriamente. São, em geral, travados por linhas conservadoras que transmitem a mensagem de não querer alterar o estado da arte em que as coisas se encontram situadas atualmente. Assim, prevalece a captura regulatória em detrimento do efetivo interesse público.

### **Análise Jurídica da Política Econômica (AJPE)**

A AJPE representa uma linha interdisciplinar e empírica para a análise da efetiva fruição de direitos. Segundo Marcus Faro de Castro (2011, p. 37):

“Os argumentos da AJPE se articulam com base na preocupação de que o sistema de política econômica como um todo, incluindo o sistema tributário e a cooperação econômica internacional, devem ser subordinados à finalidade de assegurar a fruição empírica de direitos subjetivos, especialmente os direitos fundamentais e direitos humanos, por parte de seus titulares, sejam eles indivíduos ou grupos sociais. O pensamento por trás disto é que não deve ser considerado aceitável, do ponto de vista jurídico, que uma economia cresça, sem que ao mesmo tempo esteja assegurada a efetiva fruição de direitos fundamentais e direitos humanos pelos membros da sociedade como um todo. De quê adianta o crescimento do produto – na verdade, o aumento da riqueza de grupos restritos – se os mesmos processos econômicos que impulsionam esse crescimento favorecem a persistência da pobreza, da fome, de doenças para as quais existem curas, da degradação do meio ambiente, da

ignorância, da ausência de condições para o desenvolvimento, em muitas regiões do globo? As declarações e tratados internacionais de direitos humanos, se implementados, tenderiam a impedir que isto acontecesse na escala que hoje pode ser percebida.”

Ainda segundo Castro (2011, p. 24):

“o direito tributário deve, do ponto de vista didático, ser fundido com o ‘direito financeiro’ e dar muito mais ênfase à chamada ‘extrafiscalidade’ do que a antiga dogmática permite. Na medida em que os investimentos estatais (empresas estatais e também serviços públicos) receberem pressões para alcançarem condições de administração financeira que não minem o equilíbrio fiscal do Estado, e se continuarem a ocorrer aproximações entre métodos de gestão pública e privada, tenderá a avultar o papel estratégico da política tributária. Nessas condições, não é difícil perceber que, em seu papel estratégico, a extrafiscalidade tem pelo menos duas vertentes: a microeconômica e a macroeconômica.”

A proposta da AJPE, portanto, tende a auxiliar a busca pela compreensão da metalinguagem dos procedimentos normativos tributários na medida em que se preocupa com a efetiva fruição de direitos. Daí dizer que os seus instrumentos analíticos, em especial o que permite a análise posicional da fruição de direitos, se apresentam adequados para avaliar aspectos atinentes aos direitos de propriedade dos contribuintes, de eficiência dos serviços públicos e de transparência e informação das políticas públicas.

Conquanto não seja pertinente atribuir uma visão inocente ao processo de definição política, que é naturalmente eivada e conduzida por determinados interesses, a análise posicional da AJPE auxilia a compreensão das dificuldades acarretadas pela ausência de participação e de discussão social no processo de edição normativa tributária.

A abordagem posicional da AJPE segue critérios específicos, a saber: (i) a identificação da situação controvertida, que consistirá no instrumento de política extrafiscal a ser analisado; (ii) designação do direito subjetivo afetado pela política pública extrafiscal que se pretende avaliar; (iii) a análise empírica dos componentes prestacionais (decomposição analítica de direitos), identificação das prestações (padrões de conduta) envolvidos na produção da experiência de fruição empírica, quais direitos devem ser garantidos, quais podem ser afetados pela política extrafiscal e em que medida o são; (iv) identificação do grau de fruição empírica de direitos identificados na decomposição analítica de direitos, ou seja, o índice de fruição empírica (IFE), a identificação do grau de fruição empírica de direitos mediante a utilização de dados já produzidos e de novas informações a serem coletadas, a depender da política extrafiscal a ser analisada; (v) elaboração de um padrão de validação

jurídica (PVJ) que permita identificar a média do que seria a fruição do direito relativamente à política extrafiscal analisada; (vi) avaliação de resultados, sob o crivo de influências relevantes como as culturais, as religiosas, as estéticas etc.; (vii) elaboração de recomendações de reforma, na hipótese de discrepância entre o IFE e o PVJ a demonstrar falha ou ausência de efetividade da política extrafiscal adotada refletivas no conjunto de políticas novas ou reformas que tornem o empreendimento competitivo como correspondente à diferença entre o PVJ e o IFE para cada caso (CASTRO, 2009, p. 40-49).

A análise do procedimento de edição de normas infralegais em matéria tributária encaixa-se adequadamente à análise posicional. A propósito, vejam-se o procedimento de edição de resoluções pela Camex e o de instruções normativas pela Receita Federal acerca de operações de importação ou de exportação: inexistem informações suficientes do procedimento interno adotado; inexistem discussões sociais ou consultas a setores para a adoção de estratégia; e, tampouco, há movimentos tendentes à simplificação de procedimentos. Adote-se, portanto: (i) o procedimento de edição de resoluções pela Camex como situação controvertida; e (ii) a experiência do direito subjetivo à publicidade relacionada a esse ato. A análise empírica dos (iii) componentes prestacionais deverá indicar, no caso concreto, a existência de impacto na realização de investimentos, no desequilíbrio da balança comercial, nos incentivos setoriais, no impacto à recuperação de créditos recuperáveis, dentre outros reflexos. A comparação do (iv) IFE e do PVJ indicará se o modelo vigente possibilita a fruição do direito subjetivo à informação, à publicidade. Para tanto, podem ser usados os critérios adotados no relatório do Banco Mundial “*Doing Business 2014: Understanding regulations for small and medium-size enterprises*” (WORLD BANK, 2013a). Finalmente, a análise (vii) repercutirá na proposta de sugestões para alteração do modelo, se for o caso.

Como já afirmado anteriormente, o objetivo deste trabalho não é esgotar a discussão, mas apenas fomentar o debate pela transparência e simplificação dos procedimentos normativos infralegais em matéria tributária, de modo a garantir a efetiva fruição dos direitos à publicidade, à moralidade, à eficiência e à propriedade.

### **Sugestões para a Reflexão sobre Transparência e Simplificação Normativa no Setor Tributário Brasileiro**

A avaliação da escolha pública, do interesse público e da fruição empírica de direitos implica, em última instância, a análise do que se convencionou denominar impacto regulatório. Isso porque a regulação deve ser baseada em evidências, de modo a perseguir e a manter uma capacidade

estratégica que garanta que a política normativo-regulatória continue a ser relevante, efetiva e útil, e que possa se ajustar aos desafios emergentes.

No Brasil, as discussões relacionadas à análise de impacto regulatório surgiram com a reforma de setores do Estado nos dois mandatos do governo Fernando Henrique Cardoso (1994/2002) e ganharam especial relevo a partir do relatório “OCDE Reforma Regulatória – Brasil: Fortalecendo a governança para o crescimento em 2007” (OCDE, 2007) e da instauração do Programa de Fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação (Pro-Reg) pelo Decreto 6.062, de 16 de março de 2007. Dispõe o mencionado relatório OCDE (2007, p. 332-333):

“Melhorias nos marcos regulatórios para setores centrais de infraestrutura são também essenciais para garantir o crescimento a longo prazo. Isso exige uma resposta de política pública diversificada. Em um nível geral, a consolidação de competências institucionais para a reforma regulatória é fundamental para atingir esses objetivos. O país necessita de investimentos privados em setores relacionados à infraestrutura. Políticas regulatórias mais amplas e melhores e sua implementação por meio de uma estrutura institucional que apóie o processo regulatório são primordiais para o futuro. Apesar de alguns esforços ao nível federal para desenvolver um programa de qualidade regulatório, o encargo resultante de um vasto número de leis federais e regulamentos frequentemente representa um desafio para empresas de pequeno e médio porte. A política regulatória pode contribuir para resolver estes problemas ao aliviar encargos regulatórios, simplificando regras econômicas, reforçando as normas legais e proporcionando segurança para o setor de investimento privado.”

Esse movimento, ainda que implique considerável presença interventiva do Estado brasileiro no dia a dia econômico e social, deve primar pela qualidade das normas, não pela quantidade. Como já afirmado em capítulo anterior, o excesso de normas tributárias evidencia vários tipos de problemas relacionados à inadimplência, à informalidade, à evasão tributária etc. A tendência normativa deve ser, portanto, a simplificação e a transparência.

Alguns mecanismos de governança podem auxiliar a construção de uma teoria procedimental de edição de normas tributárias que mescle fundamentos da *public interest theory* e da AJPE. O escopo deve estar centrado na atribuição de melhorias ao monitoramento dos agentes em mercados regulados, na observação do impacto das normas intervenientes para a promoção de investimentos, na formação e na qualificação de equipes de fiscalização e de suporte técnico, na construção de elementos que possibilitem objetivar processos de fiscalização e de fornecimento de informações fiscais pelos contribuintes, na intensificação do uso da tecnologia, e, principalmente, na construção de uma mentalidade

administrativa segundo a qual, embora o Estado possua papel de mediador, sua neutralidade deve ser técnica e, portanto, relativa.

A participação social que se propõe pode ser efetivada por meio de instrumento que possibilite a abertura institucional dos órgãos de Estado referenciados neste trabalho. No caso da Receita Federal, onde as impugnações aos autos de infração ainda são julgadas às escuras (CONJUR, 2014), ou da Camex, é importante a participação de conselhos sociais – algo próximo à figura dos *amicus curiae* nas ações judiciais – ou a realização de consultas públicas anteriormente a efetiva edição da norma. Nas hipóteses em que for inviável a adoção de tais procedimentos, seja pelo prazo exíguo para a adoção da medida, seja em razão da identidade da matéria, devem ser previstos mecanismos de rápido e fácil ajuste posterior, a depender da repercussão econômica e social da medida tributária implementada.

Mostra-se importante, também, a publicidade de todos os atos tendentes à edição da norma, que devem possuir balizas prévia e devidamente estabelecidas, que não se limitam apenas à publicação do extrato final, do resultado normativo posterior às discussões. Esse formato atual de normatização, como visto, não está imune a críticas, máxime por se vincular ao estado da arte em que os procedimentos normativos brasileiros atualmente se encontram. Não se está, aqui, a pregar a soltura de todas as amarras para o processo normativo tributário. Pelo contrário, parte-se do pressuposto de que o Estado tem função regulatória essencial e que, como tal, sua intervenção tem importante papel e utilidade – pode-se afirmar que, parafraseando-se Lincoln, “o governo deve fazer pelos cidadãos somente aquilo que eles não puderem fazer por si próprios, e nada mais” (ARANHA, 2014, p. 21). Contudo, os procedimentos normativos devem ser acompanhados pela sociedade, sem que permaneçam sob o jugo de uma pequena, mas poderosa, parcela organizada dos setores econômicos.

Ao cidadão, ao contribuinte, deve ser assegurada estabilidade nas relações jurídicas, sob pena de o Estado não priorizar seus fundamentos basilares e seus objetivos constitucionais. Concorda com essa afirmação Diego Caldas Rivas de Simone (2011, p. 34), para quem “nas relações intersubjetivas e com o Estado o ser humano busca, com ansiedade, condições básicas de ordem e segurança para poder antecipar o curso provável dos acontecimentos e permitir, assim, o curso eficaz das suas ações”. Conforme Heleno Taveira Torres (2011b, p. 17-18):

“hoje, com o constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, consagra-se a segurança jurídica como expressiva garantia material, ademais da tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa normativo baseado na certeza jurídica e no relativismo axiológico. E dessa garantia de segurança jurídica, em termos subjetivos, advém um estado de expectativa de confiabilidade no ordenamento que se

pode definir como princípio da proteção da confiança legítima, passível de ser alegado e exercido na preservação das expectativas legítimas de certeza e estabilidade no contínuo da aplicação do sistema.”

A constante modificação das regras do jogo vigentes em um determinado território em um determinado período de tempo evidencia um sensível perigo de desestabilização, de desequilíbrio estrutural. Isso evidencia violação de liberdades, em especial, sob o prisma da presente análise, da liberdade de iniciativa econômica, de investimentos, e, por consequência, põe em risco o próprio desenvolvimento econômico. Situações de instabilidade jurídica não combinam com progresso sustentável. Um dado relevante a ser considerado diz com a análise dos custos de transação que, certamente, impactarão na decisão de investidores. A fragilidade do quadro de segurança jurídica, de constância, de confiabilidade é fator essencial nessa análise. Fábio Nusdeo (2013, p. 168-169) destaca que os custos de transação:

“decorrem, essencialmente, do funcionamento das instituições, o que difere amplamente de país para país. Como é sabido, as instituições vêm a ser as ‘regras do jogo’ destinadas a conferir um mínimo razoável de estabilidade, previsibilidade e segurança nas relações entre os cidadãos. Elas impõem restrições à sua liberdade de agir e de decidir, manifestando-se essencialmente por um conjunto de normas, não necessariamente jurídicas e nem necessariamente escritas. (...) Nessas condições não se pode pura e simplesmente falar em custo de produção de um bem, mas a ele devem sempre ser acrescidos os custos transacionais, que poderão distorcê-lo seriamente no sentido de torná-lo imprestável como parâmetro para a tomada de decisões.”

A constante edição e alteração de normas tributárias que impõem o atendimento de obrigações acessórias implica evidente insegurança jurídica. Nessa linha está também a já mencionada hipótese de guerra fiscal – acordos celebrados entre estados federados à revelia do Confaz –, típico exemplo de medida que se aproveita de mecanismos normativos tributários por indução para atrair investimentos sob a promessa de benefícios fiscais à revelia de todos os demais estados federados. De acordo com as regras do jogo atualmente em vigor, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, tais benefícios não podem ser concedidos unilateralmente, senão mediante concordância da unanimidade dos estados federados. Justamente porque a unanimidade é quase sempre impossível, a concessão unilateral de benefícios tributários passou a virar a regra, tendo na atuação do Supremo Tribunal Federal a barreira que implementa o limite do pacto federativo e da segurança jurídica.

## Conclusão

O presente trabalho teve por escopo principal fomentar o debate nos meios jurídico e político acerca da atual formatação dos procedimentos de produção normativa em matéria tributária. A motivação que o impulsiona decorre do relevo que as normas infralegais editadas por vários órgãos da Administração Pública têm para a regulação econômica e social. Daí a preocupação em tornar simples, claro, eficiente e útil o direito tributário e os mecanismos que lhe são afetos.

Dois grandes problemas foram destacados no que se refere à produção normativa infralegal em matéria tributária. Em primeiro lugar, verificou-se a inexistência de uma teoria procedimental que sirva de baliza à edição de normas infralegais pela Receita Federal, pela Camex, pelo Confaz e pelo Carf. Em segundo lugar, constatou-se que a excessividade de normas implica efetivo entrave à realização de negócios no Brasil.

Consideradas as duas conclusões relacionadas acima, o cenário de produção normativa tributária apresenta-se prejudicial à fruição do direito à transparência, à publicidade, à moralidade e à eficiência dos atos administrativos. Em última análise, o prejuízo se dará à fruição do direito subjetivo de propriedade, e, em espectro mais geral, ao desenvolvimento econômico e regional do Brasil e à diminuição das desigualdades regionais, objetivos assumidos na Constituição Federal de 1988.

Afigura demasiado nítido que a inexistência de normas claras, que estabeleçam procedimentos simples, que militem em favor do estabelecimento de uma relação fidejussória entre contribuinte e Estado somente agrava panoramas de desigualdade interna e de dificuldades para atrair investimentos estrangeiros.

Importantes levantamentos estatísticos da OECD e do World Bank vistos neste trabalho servem de fundamento apto à adoção das conclusões ora apresentadas e demonstram que o excesso de produção normativa acarreta excessiva presença do Estado e dificulta a realização de negócios no Brasil. Teorias como a da escolha pública, do interesse público e da AJPE também servem de instrumento para uma adequada compreensão do cenário de produção normativa infralegal brasileiro e da metalinguagem que o rodeia.

A visão compreensiva das políticas públicas que implicam a edição de normas com efeitos tributário-regulatórios demonstram que esses produtos (normas), no estado e na forma em que se encontram erigidos, favorecem a alguns poucos agentes e setores econômicos organizados em detrimento de outros tantos. Daí porque se faz importante a abertura dos processos normativos tributários ao debate e à reflexão econômica quanto aos impactos regulatórios que delas decorrerão.

## Referências Bibliográficas

- ARANHA, M. I. **Manual de direito regulatório**. 2ª ed., Coleford, UK: Laccademia Publishing, 2014.
- ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.
- BALTHAZAR, U. C. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- CASTRO, M. F. de. *Análise jurídica da política econômica*. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central**, vol. 3, nº 1, p. 17-71, junho 2009.
- \_\_\_\_\_. *Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica*. **Revista da PGFN**, ano I, nº 2, p. 23-51, jul/dez 2011.
- \_\_\_\_\_. *Economic development and the legal foundations of regulation in Brazil*. **De Gruyter, Law and Development Review**, vol. 6, nº 1, p. 61-115, 2013.
- CONJUR. *Ações da OAB contra julgamentos secretos da Receita ganham reforço*, 2014.
- CROLEY, S. P. **Regulation and Public Interests**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2008.
- IBPT. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988*, 2013. Online: <https://www.ibpt.org.br/>.
- NUSDEO, F. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 7ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2013.
- OCDE. **Economic Surveys: Brazil 2005**. Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Reforma Regulatória – Brasil: Fortalecendo a governança para o crescimento em 2007**, Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, 2007.
- \_\_\_\_\_. **Estudos econômicos da OCDE: Brasil 2013**. Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, 2013.

- SALGADO, L. H. **Agências regulatórias na experiência brasileira: um panorama do atual desenho institucional**. Rio de Janeiro, Ipea, 2003.
- SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005.
- SIMONE, D. C. R. **Segurança jurídica e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- TORRES, H. T. *Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil*. **Videre**. Ano 3, nº 6, p. 11-52, 2011a.
- \_\_\_\_\_. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011b.
- WORLD BANK. *Doing Business 2014: Understanding regulations for small and medium-size enterprises*. Washington, DC: World Bank Group, 2013a.
- \_\_\_\_\_. *Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises*. Washington, DC: World Bank Group, 2013b.
- \_\_\_\_\_. *Doing Business 2015: Going beyond efficiency*. Washington, DC: World Bank Group, 2014.