

COMPETENTE MAS DESCAPACITADO: DESENHOS INSTITUCIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA*

POWERS WITH NO CAPACITIES: INSTITUTIONAL DESIGN IN TAX MATTERS

Flávio Corrêa[†]

Henrique Rangel^{††}

SUMÁRIO: **I.** Introdução; **II.** A problemática negligência dos deveres fundamentais; **III.** O pensamento institucional contemporâneo; **1.** As *questões institucionais*: capacidades institucionais e efeitos sistêmicos; **2.** Os diálogos institucionais; **3.** A atrofia dos poderes constitucionais; **4.** Arranjos institucionais e mecanismos democráticos; **IV.** Entre competência e capacidade: o aparente diálogo entre o congresso e a receita federal; **V.** Conclusão; **VI.** Referências bibliográficas.

RESUMO: O presente artigo aborda a temática do sistema nacional de tributação a partir de uma perspectiva institucional. Adota-se como objeto de análise a possibilidade de uma relação dialógica entre o Congresso Nacional e o Executivo, com especial destaque para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, especificamente no que tange à competência daquela instituição em matéria de exoneração fiscal e no que tange às competências e atribuições desta para a criação e alteração de obrigações fiscais acessórias. Defende-se, com isto, que, ao menos nestes casos, as capacidades institucionais possuem maior destaque do que as próprias competências normativas definidas constitucional e legalmente.

PALAVRAS-CHAVE: Desenhos Institucionais; Diálogos Institucionais; Congresso Nacional; Receita Federal; Competências Fiscais.

* Este artigo foi elaborado no âmbito do Laboratório de Estudos Teóricos e Analíticos sobre o Comportamento das Instituições (LETACI), vinculado à Faculdade Nacional e ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, com financiamento da Fundação Carlos Chagas Filho de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro (FAPERJ) pela concorrência do Edital nº 9 de 2011 (Processo nº E-26/111.832/2011), além de Bolsa de Iniciação Científica-IC (Processo nº E-26/102.240/2011), e do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) pela concorrência do Edital Universal de 14/2011 (Processo nº 480729/2011-5).

[†] Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil. E-mail: freceita@gmail.com.

^{††} Graduando em Direito pela Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Bolsista em Iniciação Científica (IC-FAPERJ). E-mail: henriquerangelc@gmail.com.

ABSTRACT: This article analyzes the Brazilian national tax system on an institutional perspective. It is adopted, as the object, the dialogical relation between Brazilian National Congress and Brazilian Revenue Service, specifically in matter of tax exemption and legal powers on accessory tax obligations. Concerning institutional critics about the democratic activity in this area, it can be highlighted the relevance of the *institutional questions*, the institutional dialogues, the atrophy of constitutional powers, and the institutional design writ in large or small dimensions. We defend that at least in these cases the institutional capacities have more relevance than the normative powers of constitutional and statutory preview.

KEYWORDS: Institutional Design; Institutional Dialogues; Brazilian National Congress; Brazilian Revenue Service; Tax Powers.

I. INTRODUÇÃO

O sistema brasileiro de tributação reúne regras que disciplinam a intervenção do poder estatal sobre a riqueza individual. O Estado não pode participar da riqueza individual senão no limite do consenso estabelecido para a satisfação das necessidades coletivas. A relação jurídico-tributária, pautada por valores e princípios, firma uma exceção à abstenção estatal. Existe, no entanto, uma perspectiva diversa que também exige o mesmo rigor. Não somente o poder de tributar do Estado deve se dignar a uma disciplina constricta, mas também o fenômeno da exoneração fiscal. Quando observamos este contraponto, é necessário ressaltar o valor democrático e republicano da responsabilidade.

A responsabilidade fiscal é temática sensível ao fenômeno exonerativo. Este último pode provocar efeitos com significativo impacto no orçamento, comprometendo programas e políticas públicas planejadas, aprovadas e executadas para a concretização de direitos básicos, em benefício de categorias menos privilegiadas da sociedade.

Dentro da temática do sistema de tributação, o presente artigo adota particularmente como seu objeto de análise a relação dialógica entre o Congresso Nacional – doravante somente Congresso – e o poder Executivo, com especial destaque para a Secretaria da Receita Federal do Brasil – doravante somente Receita Federal. Especificamente, a metodologia assumida considera dois aspectos desta relação dialógica: a atuação normativa da Receita Federal para obrigações fiscais acessórias e a atuação legislativa do Congresso na exoneração fiscal. Ambas as especificações de objeto atendem a uma mesma finalidade: analisar a atividade destas duas instituições em matéria de criação e alteração do plano normativo-tributário.

O objetivo central do presente estudo é traçar uma avaliação, com base na teoria institucional, do exercício prático de tais atividades normativas na ordem federal brasileira dos últimos anos. Através de elementos e conceitos encontrados nesta perspectiva institucionalista, sustenta-se, como principal hipótese, o seguinte: no desempenho destas atividades, as capacidades institucionais têm tido um papel com maior relevância do que as competências formais estabelecidas constitucional e legalmente, sem que isto implique uma aberração a nossa particular ordem jurídico-normativa ou afronte o modelo de separação de poderes instituído pela Constituição Federal de 1988.

II. A PROBLEMÁTICA NEGLIGÊNCIA DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

Desde a segunda metade do século XX, muito se tem destacado sobre os direitos fundamentais. O autor José Casalta Nabais, no entanto, fornece importante contribuição ao estudo do *status* constitucional do indivíduo quando ressalta o desprezo que se tem conferido à chamada *face oculta dos direitos fundamentais*. O estatuto constitucional prevê, em um único plano, direitos e deveres fundamentais que recaem sobre a personalidade do indivíduo. Com isto, há uma contraprestação existente por trás da promoção de direitos básicos. Isto significa que há importantes custos que devem ser considerados na atividade institucional, sem que, por outro lado, prevaleça um argumento conservador que reduza o verdadeiro sentido do estatuto constitucional do indivíduo: o valor da dignidade humana¹.

Nabais exemplifica, no plano histórico, o desprezo que se tem observado em relação às deveres fundamentais com a chamada *Era dos Direitos*, intitulada por Norberto Bobbio². A Idade Moderna e seus movimentos de ilustração destacaram a necessidade, em uma perspectiva liberal, de respeito aos direitos do homem e tal tradição se desenvolveu ao longo das gerações até culminar no século XX, quando as democracias, sucessivamente, começaram a livrar-se de governos autoritários e ditatoriais. O trauma existente no momento de redemocratização é, com rigor, o momento ápice desta era³.

Críticos com uma perspectiva mais liberal tentam rebater o referido desprezo histórico aos deveres fundamentais com a ideia de que a própria previsão de direitos fundamentais na Constituição permite a identificação daquilo que seriam os deveres fundamentais, imputáveis àqueles que devem respeitar tais direitos. É como dizer que o direito constitucional à saúde imputa ao Estado o dever fundamental de promovê-lo.

¹ “Não que com isto pretendamos colocar os deveres em pé de igualdade e menos ainda à frente dos direitos, como de algum modo o faz, por exemplo, *Joseph Rovin*, no livro que escreveu em 1993 com o sugestivo título: *Como tornar-se cidadão da Europa. Primeiro os deveres, depois os direitos* (...) Naturalmente que nós não propomos semelhante coisa. Propomos antes e apenas que os direitos e os deveres sejam colocados no mesmo plano, no mesmo plano constitucional”. NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. p. 1-2. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 24 de agosto de 2012.

² BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

³ “Uma situação que arranca dos próprios textos constitucionais dessa época e que, ao nosso ver, outra coisa não exprime senão o momento culminante daquilo a que Norberto Bobbio chamou de ‘a idade dos direitos’ [note-se que a tradução de *L’età dei diritti* para o português, no Brasil, difundiu-se como *A Era dos Direitos*]. (...) Era, pois, necessário exorcizar o passado dominado por deveres, ou melhor, por deveres sem direitos. Foi isto o que aconteceu no século vinte. Mais precisamente nos finais dos anos quarenta em Itália e na então República Federal da Alemanha, depois nos anos setenta na Grécia, Portugal e Espanha, e já nos anos oitenta no Brasil”. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 2-3.

Estes deveres correlativos aos direitos fundamentais são os *deveres de direitos fundamentais*⁴. De fato, a previsão de um direito, de acordo com a clássica compreensão da bilateralidade atributiva sustentada pela tradicional teoria da norma jurídica, pressupõe um dever como sua contraprestação. No entanto, os deveres fundamentais são uma categoria autônoma no direito, pois estes não se resumem a este plano de bilateralidade. É possível, assim, reconhecer a existência de deveres essenciais ao indivíduo sem um direito básico correspondente esteja formalmente previsto⁵. Como argumento para tal hipótese, podem se destacar dois fundamentos, um lógico e outro jurídico. Este último representa a previsão expressa constitucional do dever fundamental que lhe confere existência no plano do direito. Aquele deriva de uma finalidade precípua de o Estado promover a dignidade humana, dependendo, para tanto, de recursos de inúmeras naturezas – daí se discutir este *lado oculto* dos direitos fundamentais⁶.

Quando se afirma a necessidade de previsão expressa no Texto Constitucional para a observância de um dever fundamental, não se afasta a possibilidade da existência de deveres legais. Em tese, também a lei poderá instituir deveres aos indivíduos, sem

⁴ “Mas a argumentação liberal contra os deveres apenas é válida face aos deveres correlativos dos direitos fundamentais, face aos deveres que podemos designar por deveres de direitos fundamentais”. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 4.

⁵ “Assim, no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa. Uma ideia que bem precisa de ser reforçada na época actual, em que a afirmação do individualismo possessivo, apresentado aliás como um dos *apports* da pos-modernidade, é cada vez mais omnipresente. (...) A este respeito, podemos mesmo considerar que historicamente se foram formando tantas camadas de deveres fundamentais quantas as camadas de direitos. E assim temos os deveres que vêm da época liberal, como os deveres de defesa da pátria e de pagar impostos; temos os deveres que são o contributo da “revolução” democrática, consubstanciada na conquista do sufrágio universal, que nos deixou os deveres políticos como os deveres de sufrágio e de participação política; temos, enfim, os deveres que constituem o *apport* do estado social, ou seja, os deveres económicos sociais e culturais, como os deveres de subscrever um sistema de segurança social, de proteger a saúde, de frequentar o ensino básico, etc. Deveres estes a que, hoje em dia, tende a acrescentar-se uma quarta camada de deveres formada pelos deveres ecológicos, de que são exemplos os deveres de defender um ambiente humano são e ecologicamente equilibrado e o dever de cada um preservar, defender e valorizar o património cultural”. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 5-6.

⁶ “Quanto ao fundamento dos deveres fundamentais, podemos falar, de um lado, da questão da sua razão de ser lógica e, de outro, do seu fundamento jurídico. No que respeita ao primeiro aspecto, ao fundamento lógico, podemos afirmar que os deveres fundamentais são expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana. Pois os deveres fundamentais são expressão da soberania do estado, mas de um estado assente na primazia da pessoa humana. O que significa que o estado, e naturalmente a soberania do povo que suporta a sua organização política, tem por base a dignidade da pessoa humana. (...) Por seu turno, quanto ao fundamento jurídico, podemos dizer que o fundamento dos deveres fundamentais reside na constituição, ou talvez melhor, na sua previsão constitucional”. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 6-7.

que isto represente uma questão tipicamente autoritária⁷. No ponto, cabe realçar um aspecto peculiar do sistema brasileiro de tributação: não é a Constituição quem cria diretamente as espécies de tributos que constituem receitas públicas. Na verdade, a norma constitucional apenas autoriza a criação de tributos, determinando critérios e a sujeição a princípios que deverão ser respeitados no momento em que o legislador, inovando no mundo jurídico, cria a regra jurídica de incidência sobre a riqueza individual, prevendo em que circunstâncias nascerá a obrigação tributária. A lei de incidência tributária, portanto, é o estatuto de contenção do poder tributário estatal e, ao mesmo tempo, a própria fonte da obrigação tributária. Com isto, é possível asseverar que o sistema tributário brasileiro tem o diferencial de, em razão da reserva de lei, contemplar a criação de deveres fundamentais – permita-se – por excelência, mediante via infraconstitucional⁸.

A importância de se compreender tal noção de deveres fundamentais se justifica pelo fato de estes representarem os custos *lato sensu* dos tão discutidos atualmente direitos fundamentais. A mesma *face oculta* que vem sendo negligenciada é, na verdade, imprescindível à completude do estatuto constitucional do indivíduo. Estes custos podem ser compreendidos com maior clareza a partir de suas espécies: (I) a prestação de serviço à defesa da pátria, como garantia da segurança nacional; (II) o exercício do direito ao voto, como garantia de um regime democrático de direito; e (III), na figura de custos *stricto sensu*, o financiamento público do funcionamento de um governo capaz de desempenhar suas atividades, consubstanciado na obrigação de pagar tributos⁹.

Esta perspectiva destaca a relação mantida entre os direitos fundamentais e a figura especial da exoneração fiscal, uma vez que esta última produz impacto direto

⁷ “Por conseguinte, os deveres extra-constitucionais, idênticos na sua substância aos deveres constitucionais, devem ser considerados como deveres puramente legais. Em suma, não há outros direitos fundamentais para além dos previstos na constituição”. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 7.

⁸ No caso português, o que se observa não é tão distante desta realidade, Cf.: “É certo que face aos operadores jurídicos concretos – face, nomeadamente, à administração pública e aos juízes – os deveres fundamentais não operam directamente, mas somente por via indirecta, por via da lei”. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 10.

⁹ Sobre as espécies de deveres fundamentais, Cf.: “Pois bem, num estado de direito democrático, como são ou pretendem ser presentemente os estados actuais, podemos dizer que encontramos basicamente três tipos de custos *lato sensu* que o suportam. Efectivamente aí encontramos custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, íntegro este ou não um específico dever de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do estado, que estão consubstanciados nos deveres de votar, seja de votar na eleição de representantes, seja de votar directamente questões submetidas a referendo. E aí encontramos, enfim, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados portanto no dever de pagar impostos”. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 11.

sobre a tal face oculta que financia as políticas públicas e ações governamentais. A exoneração fiscal consiste, especificamente, na concessão de presunções creditícias, de isenções, de reduções de alíquotas e de base de cálculo e no adiamento de obrigação tributária.

Com isto, é possível relacionar a compreensão de dever fundamental com a temática da exoneração fiscal, o que justifica a relevância do estudo da capacidade das instituições envolvidas diretamente na produção de leis tributárias exonerativas. Esta forma de abdicação de uma parcela da arrecadação já inserida na estimativa orçamentária do governo produz impacto direto e significativo sobre o custeio de políticas públicas e ações governamentais direcionadas à promoção de direitos básicos. É partindo-se deste princípio que se justifica a relevância de analisar a capacidade institucional que se encontra por trás de tais medidas exonerativas.

III. O PENSAMENTO INSTITUCIONAL CONTEMPORÂNEO

A preponderância de uma perspectiva perfeccionista que valorizava a capacidade moral de julgamento dos juízes ficou marcada como característica da teoria constitucional da última metade do século XX¹⁰. Este movimento foi acompanhado pela Suprema Corte dos EUA que, ao longo deste período, exerceu intensamente o *judicial review*. Assim, este período ficou conhecido por reunir um contingente robusto de enfrentamentos de questões políticas e morais que, em muitos casos, são centrais até os dias de hoje¹¹. Esta corrente de pensamento constitucional ensejou críticas com um caráter destacadamente institucionalista, desenvolvendo-se em uma perspectiva

¹⁰ A perspectiva perfeccionista se identifica, em grande parte com a figura do Juiz Hércules, definida nos termos a seguir: “I must try to exhibit that complex structure of legal interpretation, and I shall use for that purpose na imaginary judge of superhuman intellectual Power and patience who accept law as integrity. Call him Hercules”. DWORKIN, Ronald. **Law’s Empire**. Cambridge, MA: Belknap Press of Harvard University Press, 1986, p. 239. Uma dura crítica, no entanto, é formulada por Cass Sunstein em: “Or consider perfectionism: the view that the Constitution should be construed in a way that makes it best, and in that sense perfects it. Imagine a society—proudly called Olympus—in which the original public meaning of the document does not adequately protect rights, properly understood. Imagine that the text is general enough to be read to provide that protection. Imagine finally that Olympian courts, loosened from Thayerian strictures, or from the original understanding, or from minimalism, would generate a far better account of rights and institutions, creating the preconditions for both democracy and autonomy. In Olympus, a perfectionist approach to the Constitution would be entirely appropriate”. SUNSTEIN, Cass. “Second-Order Perfectionism”. **Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper Series**, No. 144, 2006, p. 3.

¹¹ Apesar de a decisão do caso *Marbury* ter criado a doutrina do *judicial review*, foi na metade do século XX que ganhou maior expressão. Cf. GRIFFIN, Stephen. “The Age of Marbury: Judicial Review in a Democracy of Rights”. In: TUSHNET, Mark. (ed.). **Arguing Marbury v. Madison**. Sanford, CA: Sanford University Press, 2005. Cf. o caso *Marbury v. Madison*, 5 U.S. 137 (1803).

atualmente com entornos de uma teoria institucional¹². O amadurecimento de tais compreensões críticas, conferindo formas mais definidas a esta teoria institucional, apresentou-se como uma alternativa para a atividade constitucional democrática que havia se estabelecido.

O desenvolvimento da teoria institucional, enquanto uma recente perspectiva crítica ao perfeccionismo, materializa-se na medida em que alguns de seus conceitos e categorias são discutidos. Com isto, temas como capacidades institucionais, efeitos sistêmicos, diálogos institucionais, desenhos institucionais e *judicial review* são exemplos das questões cruciais desta perspectiva¹³. Destacam-se, na compreensão da relação dialógica entre o Congresso e o Executivo, as *questões institucionais*, o debate sobre diálogos institucionais, a atrofia de poderes e o tema da dimensão dos desenhos institucionais. Embora esta teoria institucional tenha se desenvolvido no âmbito da teoria constitucional, ela pode ser perfeitamente estendida a discussões que envolvam a exoneração tributária e a criação de obrigações tributárias acessórias por norma infraconstitucional, uma vez que os protagonistas são instituições no desempenho de suas atividades democráticas.

1. As *questões institucionais*: capacidades institucionais e efeitos sistêmicos

Cass Sunstein e Adrian Vermeule, com uma contribuição essencial para a consolidação da teoria institucional, propuseram-se a comprovar que os teóricos do

¹² Foram pioneiros nesta perspectiva institucional crítica à interpretação perfeccionista GILLMAN, Howard; CLAYTON, Cornell. **The Supreme Court in American Politics: New Institutional Perspectives**. Lawrence, KA: Kansas University Press, 1999, mas somente com a publicação do artigo SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. “Interpretation and Institutions”. **Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper Series**, No. 28, 2002, esta teoria institucional recebeu uma configuração mais sólida.

¹³ Capacidades institucionais e efeitos sistêmicos são *questões institucionais* que devem ser consideradas durante o processo interpretativo, de acordo com SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian, *op. cit.*. Polarização judicial é um fenômeno institucional que representa a radicalização das decisões que tem se observado em algumas Cortes. Existem compreensões relacionando a polarização às influências político-partidárias na atividade judiciária, e outras relacionadas a causas como as cascatas sociais, respectivamente em PILDES, Richard. “Why the Center Does Not Hold: The Causes of Hyperpolarized Democracy in America”. **California Law Review**, Vol. 99, 2, 2011; e SUNSTEIN, Cass. **Why Groups Go to Extremes**. Washington, DC: The American Enterprise Institute Press, 2008. O debate sobre desenhos institucionais tem como referência central a obra GOODIN, Robert (ed.). **The Theory of Institutional Design**. Cambridge, MA: Cambridge University Press, 1996. A recente contribuição de Adrian Vermeule, porém, tem se apresentado como uma referência de grande relevância para a discussão dos desenhos institucionais em uma reduzida escala. Cf. VERMEULE, Adrian. **Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small**. Oxford: Oxford University Press, 2007. O debate do *judicial review* concentra longa data de discussões sobre os limites da Corte no controle da atividade de governo, reunindo defensores e opositores no plano internacional. É possível recorrer, para uma visão inicial sobre este arranjo institucional, à obra ELY, John Hart. **Democracy and Distrust: A Theory of Judicial Review**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1980. O debate dos diálogos institucionais, particular referencial teórico do presente trabalho, será apresentado em seguida.

direito sucessivamente cometem o equívoco de não considerar questões de ordem institucional. Em suporte a sua hipótese, apresentaram-se as chamadas *questões institucionais*.

Predominava, na teoria constitucional, modelos de pensamento, sobretudo no campo da interpretação da norma, sempre adotando uma visão idealista. A trajetória de evolução da teoria da interpretação jurídica evidencia que os filósofos do direito assumiam hipóteses em que o intérprete é o verdadeiro parâmetro de aplicação da norma. É como se cada teórico formulasse uma nova proposta indicando o percurso racional que, se ele fosse um juiz, teria o cuidado de seguir. A teoria inglesa clássica, a exemplo de William Blackstone e Jeremy Bentham, operava por regras disjuntivas de interpretação. A teoria moderna buscava objetivos, finalidades, sentidos e valores que a norma pretendia alcançar como parâmetro de interpretação através de Herbert Hart (positivismo), Henry Hart & Sacks (*purpositivism*¹⁴) e Ronald Dworkin (integridade). As teorias contemporâneas atribuem determinado papel ao Judiciário ou à Corte Constitucional na ordem democrática que influencie seu processo de interpretação, como se vê em William Eskridge Jr. (interpretação dinâmica), John Manning (textualismo) e Richard Posner (pragmatismo)¹⁵.

A contribuição de Sunstein e Vermeule foi alertar a existência de questões como as capacidades institucionais e os efeitos sistêmicos que são determinantes à atividade institucional. Segundo esta visão, ao contrário de formular considerações sobre *o que eu faria se eu fosse o juiz*, uma teoria interpretativa precisa estabelecer *é o que deve fazer um juiz real de acordo com as circunstâncias institucionais em que está envolvido*. Da mesma maneira, as mesmas considerações devem estar presentes quando o pano-de-fundo é a atuação do Congresso, nas circunstâncias em que, para deliberar sobre matéria de sua competência, carece de mecanismos adequados que o habilitariam ao pleno exercício de sua função deliberativa.

2. Os diálogos institucionais

O primeiro momento em que se discutiram diálogos institucionais ocorreu com base em uma pesquisa centrada na relação existente entre o judiciário e o legislativo,

¹⁴ Sem uma tradução consagrada na língua portuguesa, é possível admitir *purpositivism* como propositivismo, no sentido de se buscar um “propósito” da norma como método interpretativo, o que não afasta seu caráter perfeccionista.

¹⁵ Neste sentido, Cf. SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian, *op. cit.*.

diante de declarações de inconstitucionalidade de lei federal¹⁶. Despertado no Canadá este debate, é possível associá-lo à experiência constitucional própria deste país, que prevê, na Cláusula 33 da Carta Canadense de Direitos e Liberdades, a *cláusula não obstante* (*notwithstanding clause*). Trata-se de um dispositivo que institui o poder constitucional do legislativo federal de confirmar a eficácia de sua legislação declarada inconstitucional pelo judiciário¹⁷.

Quando se elegeu o termo “diálogo” para tal discussão, pretendeu-se ilustrar uma comunicação frequente entre os dois poderes para resolver uma única questão. Outros estudiosos, porém, tentam ampliar o âmbito deste diálogo, considerando outras situações além das declarações de inconstitucionalidade¹⁸.

Nessas tentativas, a relação entre judiciário e legislativo sempre foi o cerne do debate, influenciando, inclusive, uma comum perspectiva dualística sobre as teorias dialógicas: *diálogos institucionais vs. supremacia judicial*. Neste embate, elege-se, como principal critério, a existência do poder de proferir a última palavra em determinada controvérsia constitucional. Por um lado, quando este poder pertence ao judiciário, há supremacia judicial. Por outro lado, não cabendo ao judiciário esta prerrogativa, afirma-se, de modo geral, a existência de diálogos institucionais. Esta perspectiva de oposição não parece a mais correta para analisar este fenômeno. Ao contrário, há outras situações capazes de identificar uma supremacia judicial – como o caráter político das decisões, o grau de constrangimento destas decisões, bem como os efeitos sistêmicos por ela gerados.

Parece plausível uma compreensão de diálogos institucionais estanque ao parâmetro tradicional da última palavra para sustentar um novo critério: a ideia de cooperação. Ao invés de restringir este fenômeno a uma dimensão de atos consecutivos praticados entre os poderes na solução de uma mesma controvérsia, consideram-se

¹⁶ Cf. HOGG, Peter; BUSHHELL, Allison. “The *Charter* dialogue between Courts and Legislatures: or perhaps the *Charter of Rights* isn’t such a bad thing after all”. **Osgoode Law Review**, Vol. 35, 1, 1997.

¹⁷ A Carta de Direitos e Liberdades Canadense institui o seguinte em sua Cláusula 33: “(1) *Parliament or the legislature of a province may expressly declare in an Act of Parliament or of the legislature, as the case may be, that the Act or a provision thereof shall operate notwithstanding a provision included in section 2 or sections 7 to 15 of this Charter.* (2) An Act or a provision of an Act in respect of which a declaration made under this section is in effect shall have such operation as it would have but for the provision of this Charter referred to in the declaration. (3) A declaration made under subsection (1) shall cease to have effect five years after it comes into force or on such earlier date as may be specified in the declaration. (4) Parliament or the legislature of a province may re-enact a declaration made under subsection (1). (5) Subsection (3) applies in respect of a re-enactment made under subsection (4)” (grifou-se).

¹⁸ Por exemplo, Cf. LECLAIR, Jean. “Réflexions critiques au sujet de la métaphore du dialogue en droit constitutionnel canadien”. **Revue du Barreau du Québec**, avril, 2003.

diálogos institucionais momentos em que o desempenho da atividade institucional respeite as demais instituições, buscando coesão entre si e estabilidade na ordem constitucional democrática¹⁹.

3. A atrofia dos poderes constitucionais

A atrofia de poderes constitucionais representa mais uma contribuição desta perspectiva institucional crítica ao perfeccionismo²⁰. Assim, quando se defende a tese da atrofia de poderes constitucionais, não constitui objeto de análise uma possível inatividade ou inércia do poder Legislativo, por exemplo, mas, na verdade, a perda de um poder constitucional²¹.

O grau de exercício de poderes constitucionais parece ser um fator determinante para uma possível atrofia ou hipertrofia de poderes constitucionais. Parte-se do princípio de que existem poderes explicitamente definidos e atribuídos a instituições particularmente, seja por instrumentos escritos e formais ou por meio de convenções sociais sedimentadas ao longo das gerações. Estes poderes, no entanto, à medida que são exercitados com maior ou com menor frequência, podem ser alvo de um *déficit* do ponto de vista legitimatório. Em outras palavras, o reconhecimento que se atribui ao exercício de um poder constitucional pode, ao longo do tempo, ser reduzido ou, até, mesmo, suprimido. A causa para este diagnóstico de atrofia repousaria – e esta é a hipótese – no grau de exercício observado durante a experiência constitucional.

A idéia de atrofia, por sua vez, desenvolveu-se em paralelo com a possibilidade de hipertrofia de poderes²². Esta relação entre atrofia e hipertrofia se realiza a partir da ideia de soma-zero. A soma-zero pressupõe a existência de duas instituições, uma regularmente investida do poder constitucional e outra em um sentido que lhe seja oposto, ou exercendo, na prática, o mesmo poder, ou exercendo regularmente um poder

¹⁹ Com uma perspectiva próxima a este tipo de atuação relativo à Suprema Corte dos EUA, particularmente, MCCANN, Michael. “How the Supreme Court Matter for the American Politics: New Institutional Perspectives”. In: GILLMAN, Howard; CLAYTON, Cornell. **The Supreme Court in American Politics: New Institutional Interpretation**. Lawrence, KA: University of Kansas Press, 1999.

²⁰ A contribuição sobre atrofia de poderes adotada pelo presente trabalho se encontra em: VERMEULE, Adrian. “The Atrophy of Constitutional Powers”. **Harvard Law School Public Law & Legal Theory Working Paper Series**, No. 11-07.

²¹ Em primeiro lugar, cabe ressaltar uma questão terminológica nesta questão. A teoria constitucional norte-americana recorre eventualmente ao termo *branch* para se referir aos poderes de Estado, sendo comum aplicar o termo *power* para designar competências constitucionais ou legais de determinada instituição.

²² “In some cases, where the power-holder has a zero-sum relationship with another officer or institution, the atrophy of the former’s power will necessarily result in the hypertrophy of the latter’s power”. VERMEULE, Adrian, *op. cit.*, p. 2.

que lhe seja logicamente oposto. A soma-zero ocorre quando o baixo índice de exercício por parte da primeira instituição torna-se anulado pelo exercício da segunda. Tal situação pode acarretar um quadro de atrofia. A soma-zero é capaz de ilustrar casos em que uma atrofia pode ocorrer *pari passu* uma hipertrofia. A atrofia, no entanto, pode ocorrer meramente pelo inexercício do poder.

A hipótese sustentada da atrofia de poderes constitucionais se relaciona nitidamente com a questão da legitimidade, quando observamos a distinção entre duas espécies de atrofia. Por um lado, os poderes inexercidos representam uma categoria de atrofia em que há uma contínua falta de exercício que pode ensejar certo estranhamento, quando novamente posto em prática. Por outro lado, os poderes inexercíveis, já com um duradouro inexercício, seriam poderes constitucionais sobre os quais se convencionou pela ilegitimidade da tentativa de sua retomada. Enfim, os poderes inexercidos tendem a caminhar, ao longo do tempo, para um *status* de poderes inexercíveis, devido a uma crença de que não sejam mais compatíveis com o regime constitucional e as práticas de governo vigentes no momento²³.

4. Arranjos institucionais e mecanismos democráticos

A teoria institucional que se discute defende que o comportamento das instituições deve ser norteado por valores básicos que representem os próprios objetivos de sua atividade, em benefício de seus destinatários. Quando se discutem valores democráticos, é comum que instaure um forte dissenso sobre quais seriam estes e qual seria a extensão de cada um deles. O ideal, com isto, é buscar aqueles que sejam mais aceitos e com a fundamentação filosófica mais superficial possível, uma vez que conceitos teoricamente incompletos representam uma forma de superar o desacordo²⁴. Alguns valores podem ser elencados com um mínimo de desacordo e podem ser adotados para orientar a atividade das instituições como um todo.

É possível se partir do princípio de que haja 4 (quatro) valores democráticos capazes de se adequar a estas exigências: imparcialidade, responsabilidade,

²³ “The common theme is that powers tend to become unexercisable when they go unexercised; this occurs because of a political precedent heuristic, or so I have hypothesized”. VERMEULE, Adrian, *op. cit.*, p. 19.

²⁴ Sobre o conceito de *incompletely theorized agreement*, é possível recorrer a SUNSTEIN, Cass. **One Case at a Time: judicial minimalism in the Supreme Court**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1999.

transparência e deliberação²⁵. Imparcialidade, em seus estritos termos, pode representar um valor para afastar os interesses particulares e relativos a grupos específicos dos momentos interpretativos, deliberativos e decisórios. Responsabilidade, em síntese, é o valor democrático que expõe as decisões do plano político ao controle e à fiscalização por parte de seus destinatários. Transparência, por sua vez, significa prover a abertura necessária para o conhecimento dos trâmites burocráticos e dos percursos discursivos conduzidos pelo governo na resolução dos assuntos públicos. Por fim, a deliberação representa o valor democrático que indica a necessidade de as instituições definirem o desenho e o redesenho que a sociedade observará em suas controvérsias, sobretudo, na esfera constitucional.

Os valores democráticos são alcançados a partir dos desenhos institucionais existentes de acordo com a intensidade que a atividade institucional consegue desempenhar seu papel democrático perante os cidadãos. Os desenhos institucionais, por sua vez, devem ser considerados também por sua dimensão. Existem desenhos institucionais que se apresentam como verdadeiros arranjos institucionais, ou seja, grandes arquiteturas já definidas e estabelecidas em macrodimensões desde a configuração do Estado moderno. São exemplos de arranjos institucionais a separação de poderes, a forma federativa de Estado e o governo republicano. Alguns dispositivos de menor dimensão, entretanto, exercem um papel fundamental na ordem dos desenhos institucionais. São estes os mecanismos democráticos, podendo-se citar como exemplos desta reduzida escala de desenho institucional, o *amicus curiae* e as audiências públicas.

A saída para as imperfeições do sistema democrático, em muitos casos, não é redefinir radicalmente toda a estrutura constitucional do Estado. Na maioria das vezes, devido ao potencial estranhamento por parte dos cidadãos, grandes reorganizações de arranjos institucionais podem encontrar resistências no plano de seu reconhecimento e de sua legitimidade. A elaboração de mecanismos democráticos, ao contrário, pode ser considerada uma forma estratégica e eficiente para atender a tais valores.

V. ENTRE COMPETÊNCIA E CAPACIDADE: O APARENTE DIÁLOGO ENTRE O CONGRESSO E O EXECUTIVO

A relação entre o Congresso e o Executivo, ressaltado especial destaque à Receita Federal, em matéria que versa sobre exoneração tributária e obrigação

²⁵ VERMEULE, Adrian. **Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small**. Oxford: Oxford University Press, 2007, p. 4.

acessória, pode ser analisada dentro de uma perspectiva institucional, a partir da concepção cooperativa de diálogos institucionais. Tal compreensão busca esclarecer, ao final, se esta relação interinstitucional representa um aparente diálogo ou, do contrário, há efetivo diálogo. O parâmetro para esta verificação é o quanto estas duas instituições cooperam entre si, ou seja, desempenham suas atividades no campo democrático por meio de atuações contrapostas ou seguindo em um mesmo sentido. Desta maneira, não basta uma sucessão de atos entre estas duas instituições na resolução de uma mesma controvérsia. O efetivo diálogo institucional depende da observância de uma atuação cooperativa.

Quando a relação entre Congresso e Executivo se reproduz a partir de reformas no sistema tributário, é possível adotar a idéia de capacidade governativa. Esta ideia será considerada, aqui, como uma particularidade dentro do conceito de capacidades institucionais. Em especial, a capacidade governativa pode ser compreendida conforme os fatores institucionais que determinam o potencial de uma instituição em atuar no campo político em alterações normativas.

Desde as alterações no plano da economia global, buscou-se atribuir contornos mais sólidos a duas ideias pertinentes ao desempenho das atividades políticas: a governabilidade e a governança. Tais ideias servem de instrumento para analisar os fatores capazes de interferir na eficácia e na eficiência no exercício de um governo. Maria Helena de Castro Santos, no entanto, promoveu uma revisão sobre tais noções, estabelecendo um conceito que intitulou capacidade governativa²⁶.

A ideia de governabilidade costuma se relacionar com a necessidade de equilíbrio entre os chamados fatores de *inputs* e de *outputs*. Em outras palavras, trata-se da exigência de as instituições políticas possuírem potencial suficiente para atender às demandas a que estão sujeitas. O impasse de governabilidade representa, assim, um quadro problemático em que as instituições políticas não estão preparadas para responder aos *inputs*, interesses agregados que pressionam as instituições políticas – reputa-se a isto a falência de *outputs*²⁷. A ideia de governança, por sua vez, deriva de

²⁶ SANTOS, Maria Helena de Castro. “Governabilidade, Governança e Democracia: Criação de Capacidade Governativa e Relações Executivo-Legislativo no Brasil Pós-Constituinte”. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15861-15862-1-PB.pdf>>. Acesso em: 25 de agosto de 2012.

²⁷ “Para Huntington, o funcionamento adequado dos sistemas políticos depende do equilíbrio entre as instituições de input, agregadoras de interesses – sobretudo os partidos políticos – e as instituições governamentais de output, que regulam e implementam as políticas públicas. Quando no contexto das democracias consolidadas surge uma onda de participação, segue-se, em resposta, um aumento da atividade governamental, acompanhado de sobrecarga no governo, falência de outputs e deslegitimação

uma concepção de “bom governo”, na tentativa de conciliar desenvolvimento econômico com a valorização da justiça social e dos direitos humanos²⁸. Esta perspectiva, em particular, busca modelos de governo com uma preocupação mais assídua em atender a princípios democráticos. Por sua vez, a capacidade governativa é a capacidade de um sistema político de produzir políticas que resolvam os problemas da sociedade, convertendo o potencial político de um dado conjunto de políticas em políticas públicas.

A capacidade governativa não é um conceito exclusivo à máquina administrativa. A formulação de políticas públicas não é monopólio do Executivo, como também não o é a escolha do critério de custeio dessas políticas, e o Congresso, como instituição competente para deliberar em assuntos tributários, precisa reunir mecanismos que possibilitem sua integração no processo decisório de maneira consistente²⁹.

Quando se analisa a crise de governabilidade, é comum que as soluções encontradas sejam pouco compatíveis com os ideais da “boa governança”. É possível apontar uma tensão existente entre os parâmetros da eficácia e da efetividade com as exigências da “boa governança”³⁰. Isto, no entanto, não torna premente a adoção de

da autoridade, com subsequente enfraquecimento das instituições políticas. Estas últimas, contudo, por serem fortes, adaptáveis e coerentes, acabam por absorver, dentro de limites, as tensões e pressões por participação, conseguindo preservar-se até o arrefecimento da onda de participação. Nas democracias recentes, por sua vez, a incorporação política de grupos sociais antes excluídos conduz a essas mesmas conseqüências, sem que haja, contudo, instituições consolidadas, capazes de suportar a pressão sobre o sistema político. Na verdade, mais do que se haver com a debilidade das instituições preexistentes, as democracias não-consolidadas terão de enfrentar o desafio de criar ou recriar instituições políticas”.

SANTOS, Maria Helena de Castro, *op. cit.*, p. 4.

²⁸ “Paralelamente, no mesmo período, surge uma segunda geração de análises sobre governabilidade e crise de governabilidade ligadas às condições de sustentação das políticas de ajuste em contexto democrático. (...) Assim, para o Banco Mundial, a definição geral de *governance* ‘is the exercise of authority, control, management, power of government.’ Ou, dizendo ainda melhor, ‘is the manner in which power is exercised in the management of a countrys economic and social resources for development’. SANTOS, Maria Helena de Castro, *op. cit.*, p. 5.

²⁹ Neste sentido, Cf.: “Essa definição geral de capacidade governativa serve bem aos nossos propósitos. Por um lado, engloba tanto características operacionais do Estado – analisando-se aí a eficiência de sua máquina administrativa, novas formas de gestão pública, mecanismos de regulação e controle –, como sua dimensão político-institucional, as investigações podendo incluir, neste caso, desde as características das coalizões de sustentação do governo, do processo decisório, das formas mais ou menos tradicionais de representação de interesses, das relações Executivo-Legislativo, do sistema partidário e eleitoral, passando pelas relações entre os três níveis de governo e a forma e o grau de interação do público com o privado na definição e condução das políticas governamentais, até a pouca analisada atuação do Judiciário como ator político e a capacidade de liderança e coordenação do governo”. SANTOS, Maria Helena de Castro, *op. cit.*, p. 8.

³⁰ A tensão mencionada acima se relaciona com a dificuldade de compatibilizar a fluidez da governabilidade com o caráter democrático da “boa governança”. A onda de participação (v. nota 28) exemplifica como é difícil decidir democraticamente mantendo-se os níveis mais elevados e eficácia e de eficiência.

medidas excessivas como as propostas no estudo da governabilidade de modo geral – daí se buscar uma nova perspectiva com a capacidade governativa³¹.

Ao longo do tempo, porém, os estudos sobre governabilidade e governança começaram a importar elementos uns dos outros, resultando em uma significativa aproximação entre ambos. Tal fato pode ter sido ocasionado pela adoção, em ambas as concepções, de ideias estruturais e funcionalistas como a de *system capabilities* e a de conversão de *inputs* em *outputs*³². Aproveitando-se deste curso, o conceito de capacidade governativa se estabeleceu sobre dois parâmetros. De um lado, a identificação de problemas sociais e o planejamento de seu respectivo combate. De outro lado, a efetiva implantação de medidas idôneas, o que exige a obtenção de um aporte de recursos, não somente financeiros, mas de apoio político³³.

A importância de se discutir sobre capacidade governativa apresenta-se pelo fato de a política brasileira se encontrar diante de algumas dificuldades democráticas. O exemplo da baixa institucionalização dos partidos políticos, por exemplo, permite observar desdobramentos no plano da eficácia e da efetividade de governo. Esta baixa institucionalização favorece que o campo político, ao menos na ordem federal, observe uma polarização ou uma fragmentação muito significativa entre os partidos³⁴. Da

³¹ “Assim, o remédio huntingtoniano para a sobrecarga de demandas sobre o sistema político de países em desenvolvimento está no reforço e criação de instituições e da autoridade governamental. A ênfase é colocada, não na democracia, mas na ordem: antes de distribuir poder é preciso primeiro acumulá-lo. A saída é autoritária”. SANTOS, Maria Helena de Castro, *op. cit.*, p. 4.

³² “Vale observar aqui, que tanto na gênese do conceito de governabilidade como na do de *governance* estão as concepções estrutural-funcionalistas de *system capabilities* e processo de conversão do sistema político, conforme amplamente utilizadas na literatura de modernização e desenvolvimento político pré-huntingtoniana. Assim, segundo Almond e Powell Jr., o funcionamento de um sistema político pode ser tratado em dois níveis. O primeiro refere-se à capacidade (*capability*) do sistema e está ligado à sua *performance* enquanto uma unidade em seu meio ambiente. Um sistema político caracteriza-se por sua capacidade regulatória, extrativa, distributiva e responsiva (*responsive*). O segundo nível de funcionamento é interno ao sistema político e refere-se aos processos de conversão, que são as formas como os sistemas transformam *inputs* em *outputs*, ou seja, formas como demandas e apoios são transformados em decisões (*authoritative decisions*) e estas implementadas”. SANTOS, Maria Helena de Castro, *op. cit.*, p. 6-7.

³³ “Diz-se que um sistema político é dotado de capacidade governativa se for capaz de: (i) identificar problemas da sociedade e formular políticas públicas, isto é, oferecer soluções; e (ii) implementar as políticas formuladas, mobilizando para isso meios e recursos políticos, organizacionais e financeiros necessários. Tanto os processos de formulação como os de implementação de políticas públicas são elementos cruciais constitutivos da capacidade governativa do Estado. A formulação bem-sucedida de políticas públicas depende, de um lado, do sucesso de a elite governamental mobilizar apoios para as políticas de sua preferência mediante a formação de coalizões de sustentação e, de outro, da construção de arenas de negociação que evitem a paralisia decisória”. SANTOS, Maria Helena de Castro, *op. cit.*, p. 7.

³⁴ “Para tanto, chamo a atenção para as grandes dificuldades da fase de formação das políticas indicadas, que são colocadas à conta da baixa institucionalização dos mecanismos de interação dos atores e de suas formas de representação de interesse, e dos obstáculos para a construção de maiorias estáveis no Parlamento. De fato, neste último caso, a baixa institucionalização dos partidos, determinadas regras eleitoral-partidárias em um sistema multipartidário polarizado e altamente fragmentado, a forte presença de interesses suprapartidários, os constrangimentos eleitorais dos partidos e sua forma segmentada de

mesma maneira, as difusas ideologias que ilustram os partidos fomentam este quadro, atribuindo-lhe instabilidade. Desta maneira, cria-se um impasse governativo para a execução de planos políticos. A situação de governo se funda em bases fluidas e isto resulta em um cenário atomizado, em que a adesão alcançada dificilmente preenche todas as matérias e assuntos políticos. Um mesmo partido facilmente transita entre o apoio e a oposição com naturalidade. A dificuldade de obter apoio partidário de forma contínua, frequentemente, é combatida com estratégias que apelam para personagens políticos, o que não torna a dinâmica política muito mais estável – basta considerar a transcendência inerente às instituições políticas e a transitoriedade dos indivíduos que atuam nelas. Um dos efeitos decorrentes de dificuldades como estas é a comum liderança exercida pelo poder Executivo. Problemas institucionais como estes permitem que se afirme que a capacidade governativa – ou, mais genericamente, a capacidade institucional – do Congresso tem se apresentado com debilidades.

Desta maneira, quando se analisam as capacidades institucionais, é necessário considerar a importância de questões relativas à capacidade governativa, em termos de atividade política na alteração do campo normativo. Quando tal especificação da atividade política é considerada, a compreensão de capacidade governativa pode ser ampliada a instituições além do próprio Congresso. É nesta estria de raciocínio que a atividade da Receita Federal pode ser adotada como objeto. A relação – ao menos aparentemente – dialógica entre Congresso e Receita Federal atende a um critério delimitador que considera as alterações normativas promovidas no âmbito do sistema tributário. Busca-se analisar se, efetivamente, existe ou não um diálogo institucional entre eles.

Em primeiro lugar, a Receita Federal desempenha uma função determinante com as chamadas obrigações tributária acessórias. De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), combinando-se os arts. 96 e 113, §2º, a autoridade fiscal poderá instituir, mediante atos normativos, obrigações que não representam o pagamento de tributos, como, por exemplo, a apresentação de declarações³⁵. Por mais que os tributos

comportamento (partidos que ocupam distintas posições no espectro ideológico negociando segundo diferentes moedas) dificultam a formação de coalizões de sustentação do governo, obrigando o Executivo a empenhar-se na construção de maiorias a cada votação. A combinação desses fatores faz ressaltar a importância, para a tomada de decisão, dos atributos pessoais das lideranças do governo e da oposição – e mesmo da equipe econômica –, de variáveis conjunturais em determinadas combinações e de mecanismos e procedimentos informais”. SANTOS, Maria Helena de Castro, *op. cit.*, p. 20.

³⁵ Segundo o art. 96 do CTN: “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Segundo o art. 113 do CTN: “Art. 113. A

somente possam ser instituídos, uma vez autorizados pela Constituição, por meio de lei formal, há obrigações instrumentais de natureza fiscal que são estabelecidas pela Receita Federal, muitas vezes, com um nível de detalhamento adequado à realidade tributável muito superior às próprias normas criadoras de tributos. Trata-se de uma instituição de alto preparo técnico que desempenha, entre seus poderes, a função de instituir obrigações acessórias, logo, dotada de significativa capacidade governativa, sobretudo considerando sua estrutura executiva.

Em segundo lugar, é possível discutir o papel da Receita Federal nos momentos em que o conhecimento técnico e especializado em assuntos fiscais é essencial para a promoção de alterações normativas em relação a obrigações principais. Neste aspecto, serão adotados, em particular, os casos de exoneração fiscal, também conhecidos como renúncia de receita³⁶. A exoneração fiscal, devido a seu potencial de comprometimento das políticas e ações governamentais previstas para a anualidade, precisa estar acompanhada, necessariamente, de uma estimativa de impacto orçamentário-financeiro, devendo conter, ainda, medidas capazes de solucionar eventuais dificuldades neste plano. Parte-se do princípio de que somente é possível realizar um estudo tão complexo como tal no âmbito de uma instituição altamente qualificada e especializada na matéria. A falta de capacidades institucionais suficientes para a apresentação de tal estimativa detalhada dificulta o sucesso da investida na renúncia de receita com pleno respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal³⁷. Com isto, observa-se uma limitação imposta à instituição que, em princípio, foi investida da competência normativa deste poder.

obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º **A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.** § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

³⁶ A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) prevê a definição legal de renúncia de receita: “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...) § 1º **A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado**”.

³⁷ Neste sentido, discutindo exatamente o respeito do Congresso ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Cf. o seguinte trecho: “Esta fórmula representa um instrumento de controle social valioso sobre a criação do gasto tributário, porém, na prática, as decisões políticas tendem a prevalecer, sendo relativamente comum a implementação de medidas de desoneração tributária (...) A fim de contornar tais exigências, adotam-se interpretações criativas para compensar a renúncia de receita e, assim, afrouxar o compromisso do proponente com a adequação orçamentária e financeira da proposta de desoneração”. PUREZA, Maria Emilia Miranda. “Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais: Inconsistências

O sistema jurídico de controle fiscal prevê um dispositivo que pode ser considerado um verdadeiro mecanismo democrático. De fato, retirar a competência legislativa do próprio poder Legislativo para a alteração de obrigações tributárias principais pode representar um rearranjo dos desenhos institucionais que gere desgaste no plano legitimatório, mas o enunciado normativo que exige um grau de capacidade institucional elevado o suficiente para prever a ordem sistêmica de efeitos decorrentes de uma exoneração fiscal parece uma garantia à integridade dos direitos fundamentais quando considerada também a sua face oculta. A descapacitação que o Congresso tem apresentado na elaboração de tal estudo, em regra, é apontada pela própria Receita Federal em notas técnicas da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação quando realiza estudos sobre a viabilidade do Projeto de Lei em tramitação, aplicando critérios de compatibilidade com a Constituição, com o CTN, e com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ao menos no que tange à exoneração fiscal, a relação entre Congresso e Receita Federal, parece caminhar no sentido de um diálogo aparente, ou seja, não há efetivo diálogo entre ambos. A prática governativa não esconde tentativas do Congresso de repassar esta exigência legal ao Executivo para que este inclua uma compensação correspondente no próximo Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias. A Receita Federal, em decorrência disto, acaba recebendo esta espécie de delegação de responsabilidade fiscal, pois a compensação destas renúncias, enfim, precisa constar no Demonstrativo de Gastos Tributários por ela elaborada para aquele projeto legislativo³⁸.

no Controle dos Gastos Tributários”. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>>. Acesso em: 31 de agosto de 2012.

³⁸ O demonstrativo mencionado acima é um dever estabelecido ao Executivo pela própria Constituição, reafirmado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, mas que, por determinação normativa, sempre são elaborados pela Receita Federal. De acordo com a Constituição: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...) § 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (...)”. De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal: “Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: (...) II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; (...)”. A determinação de a Receita Federal cumprir com estes estudos e oferecer medidas compensatórias se encontra em seu próprio Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 203 de 2012: “Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade: (...) IX - realizar a previsão, o acompanhamento, a análise e o controle das receitas sob sua administração, bem como coordenar e consolidar as previsões das demais receitas federais, para subsidiar a elaboração da proposta orçamentária da União; X - propor medidas destinadas a compatibilizar a receita a ser arrecadada com os valores previstos na programação financeira federal; XI - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das

Em síntese, a falta de diálogo neste aspecto, em particular, representa uma situação em que não se atende ao valor da responsabilidade no campo fiscal.

Além de se poder afirmar o aparente diálogo acima, pode-se apontar um possível quadro de atrofia do poder do Congresso de aprovar normas fiscais exonerativas em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal. Enquanto a Receita Federal exerce com regularidade suas prerrogativas normativas em relação às obrigações fiscais acessórias, o Congresso se encontra em uma situação de inexercibilidade do regular poder exonerativo fiscal. Aprofundando o que Vermeule definiu como causa genérica para a atrofia – o desuso prolongado –, vislumbra-se, para este caso, uma causa específica para o desuso e, sucessivamente, a possível atrofia: a falta de capacidade institucional para a elaboração de estudo de impacto orçamentário-financeiro. O desafio que parece se apresentar com maior centralidade sobre esta questão é se existe a possibilidade de, com o curso do tempo, o Executivo provocar uma soma-zero nesta relação. Isto seria responsável por hipertrofiar o poder normativo deste poder de Estado, superando o limite de inovar com somente obrigações acessórias, pois passaria a intervir em assuntos de tributação propriamente dita como se esta fosse a regra – basta avaliar o quantitativo de Medidas Provisórias e de Projeto de Conversão de Medida Provisória aprovadas.

É possível ressaltar, ainda, que a exigência legal promovida contra o Congresso pode ser discutida em um plano de desenhos institucionais e valores democráticos. A renúncia de receita é um assunto abordado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Considerando-se que esta lei, visando atender ao valor da responsabilidade em matéria fiscal, instituiu um mecanismo democrático que tem sido eficaz na prevenção de efeitos sistêmicos altamente negativos, é possível afirmar que a tese de que os redesenhos da ordem institucional deva ocorrer em uma escala mais reduzida parece ser adequada, mas não isenta de problemas práticos.

reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratam da matéria; (...)"

VI. CONCLUSÃO

Através de uma análise de caráter institucional da relação dialógica entre o Congresso e a Receita Federal em matéria fiscal de acordo com as especificações traçadas, a hipótese sustentada ao início do presente trabalho parece restar confirmada. Em matéria de criação e modificação normativo-fiscal, as capacidades institucionais tem exercido um papel de maior centralidade do que as próprias competências normativas estipuladas constitucional e legalmente e, ainda assim, nenhuma situação aparenta aberrante em termos democráticos e legitimatórios.

O primeiro argumento que se pode estabelecer, com base no presente estudo, relaciona-se com a capacidade governativa mais reduzida no Congresso se comparada com o Executivo. O Congresso se encontra em um ambiente político problemático, a exemplo da baixa institucionalização dos partidos políticos que dificultam a formação de uma base sólida, contínua e íntegra de governo para aprovar suas medidas. A Receita Federal conta com uma estrutura executiva e especializada em assuntos tributários. Com isto, o exercício de competências associadas ao fenômeno exonerativo pelo Congresso tem enfrentado impasses não constatados na atividade normativa da Receita Federal em questões de obrigações acessórias. Quando analisada a exigência legal de estimativas de impacto orçamentário-financeiro para a promoção de renúncia de receita garantindo a inocorrência de efeitos sistêmicos negativos em detrimento das políticas e ações governamentais, salienta-se o *déficit* de capacidade institucional do Congresso em matéria fiscal.

O segundo argumento se associa à verificação de que o diálogo institucional entre o Congresso e a Receita Federal não é efetivo de acordo com a perspectiva cooperativa. As controvérsias que poderiam ser enfrentadas por uma atividade conjunta entre o Congresso e a Receita Federal, como é o caso da exoneração fiscal, não parecem seguir neste sentido. Com certa frequência, a atuação normativa do Congresso demandava conhecimentos técnicos e especializados que somente a Receita Federal parece deter. Tanto a descapacidade do Congresso em elaborar tal estudo, quanto à falta de diálogo com a Receita Federal, são fatores que sustentam a centralidade das capacidades institucionais em detrimento das competências e atribuições normativas.

O terceiro argumento pode ser inferido da análise da atrofia de poderes. O desempenho normativo da Receita Federal representa um caso regular exercício de poderes. A atuação do Congresso na exoneração fiscal, porém, aponta no sentido contrário. O inexercício deste poder pelo Congresso com respeito à Lei de

Responsabilidade Fiscal, no entanto, deriva de uma causa específica para o caso da exoneração fiscal: a falta de capacidade institucional para elaborar um estudo de impacto orçamentário-financeiro. Com isto, é possível indicar que tal competência normativa não está sendo desempenhada e sequer possui previsão para voltar a sê-lo. O que se vislumbra como possível decorrência em longo prazo é a hipertrofia do Executivo. A Receita Federal já vem alertando a descapacidade do Congresso em seus estudos de impacto. Como o Executivo já possui atribuição legal para inovar juridicamente em obrigações fiscais acessórias – além de seu “ativismo” por meio de Medidas Provisórias –, pode, no futuro, pretender conquistar atribuições em exonerações tributárias, promovendo uma verdadeira soma-zero.

O quarto – e último – argumento se associa à dinâmica dos desenhos institucionais. O sistema tributário brasileiro estabeleceu o desenho das instituições que atuam em matéria fiscal. Neste âmbito, busca-se promover o valor democrático da responsabilidade através de medidas específicas previstas em legislação complementar própria – a Lei de Responsabilidade Fiscal. Com isto, verifica-se que a disciplina tributária ilustra o quanto é apropriada a tese de que valores democráticos, na vigência de problemáticas de ordem institucional – como o caso do competente descapacitado –, podem ser atendidos a partir de desenhos institucionais de uma escala mais reduzida. O próprio enunciado normativo de seu art. 14, exigindo o estudo de impacto para o exercício do poder fiscal exonerativo, representa uma eficaz garantia dos programas e ações governamentais em benefício de direitos básicos, pois dificulta que uma instituição sem suficiente capacidade institucional para prever seus efeitos sistêmicos exerça uma atribuição fiscal exonerativa. Há momentos, no entanto, em que o Congresso repassa este encargo ao Executivo no próprio texto da lei exonerativa. A Receita Federal recebeu a incumbência de elaborar estimativas de impacto e medidas compensatórias para os projetos orçamentárias seguintes e, quando ocorre este repasse de encargos, o que se transmite também com isto é o próprio valor democrático da responsabilidade no campo fiscal.

Quando retornamos à hipótese sustentada, havendo um significativo destaque para as capacidades institucionais em relação às competências estabelecidas, parece possível relacionar tal questão a outros problemas observados no sistema brasileiro de tributação. É possível cogitar de uma associação entre esta importância das capacidades institucionais com fenômenos como o universo tributário criado por iniciativa do Executivo diretamente, seja por meio de Medidas Provisórias aprovadas ou por meio de

Projetos de Lei de Conversão, e até mesmo do fenômeno da deslegalização, em que a competência legal é atribuída àquele que parece mais apropriado para assumir seus encargos.

Por fim, parece plausível sustentar, por meio deste aparente diálogo institucional, que, de um lado, o Executivo tem exercido suas competências e atribuições fiscais com a necessária capacidade institucional e, do outro lado, o Congresso tem tido dificuldades em desempenhar competências que lhe exigem maiores capacidades institucionais a exemplo da exoneração fiscal. Como causa disto, pode-se eleger o *déficit* de capacidades institucionais do Congresso para atuar em certos assuntos tributários.

VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

DIXON, Rosalind. “The Supreme Court of Canada: Charter dialogue and deference”. **Chicago Public Law & Legal Theory Working Papers Series**, No. 284, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Law’s Empire**. Cambridge, MA: Belknap Press of Harvard University Press, 1986.

ELY, John Hart. **Democracy and Distrust: A Theory of Judicial Review**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1980.

GILLMAN, Howard; CLAYTON, Cornell. **The Supreme Court in American Politics: New Institutional Perspectives**. Lawrence, KA: Kansas University Press, 1999.

GOODIN, Robert (ed.). **The Theory of Institutional Design**. Cambridge, MA: Cambridge University Press, 1996.

GRIFFIN, Stephen. **American Constitutionalism: From the Theory to Politics**. Princeton: Princeton University Press, 1996.

_____. “The Age of Marbury: Judicial Review in a Democracy of Rights”. In: TUSHNET, Mark. (ed.). **Arguing Marbury v. Madison**. Sanford, CA: Sanford University Press, 2005.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **The Federalist Papers**. Electronic Classics Series Publication: Pennsylvania State University, 2001.

HOGG, Peter; BUSHELL, Allison. “The *Charter* dialogue between Courts and Legislatures: or perhaps the *Charter of Rights* isn’t such a bad thing after all”. **Osgoode Law Review**, Vol. 35, 1, 1997.

LECLAIR, Jean. “Réflexions critiques au sujet de la métaphore du dialogue en droit constitutionnel canadien”. **Revue du Barreau du Québec**, avril, 2003.

MCCANN, Michael. “How the Supreme Court Matter for the American Politics: New Institutional Perspectives”. In: GILLMAN, Howard; CLAYTON, Cornell. **The Supreme Court in American Politics: New Institutional Interpretation**. Lawrence, KA: University of Kansas Press, 1999.

MENDES, Conrado. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. São Paulo: Saraiva Editora, 2011.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de. **De l’esprit des lois**. Paris: Gallimard, Edition de la Pléiade, 1951.

NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. Disponível em:

<<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>.

Acesso em: 24 de agosto de 2012.

PILDES, Richard. “Why the Center Does Not Hold: The Causes of Hyperpolarized Democracy in America”. **California Law Review**, Vol. 99, 2, 2011.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. “Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais: Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários”. Disponível em:

<<http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>>. Acesso em: 31 de agosto de 2012.

SANTOS, Maria Helena de Castro. “Governabilidade, Governança e Democracia: Criação de Capacidade Governativa e Relações Executivo-Legislativo no Brasil Pós-Constituinte”. Disponível em:

<<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15861-15862-1-PB.pdf>>.

Acesso em: 25 de agosto de 2012.

~~SILVA MARTINS, Ives Gandra. “Imunidades Tributárias: Teleologia”. Disponível em:~~

~~<http://www.anima-opet.com.br/segunda-edicao/IVES_GANDRA_DA_SILVA_MARTINS.pdf>. Acesso em: 28 de agosto de 2012.~~

SUNSTEIN, Cass. **One case at a time: judicial minimalism in the Supreme Court**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1999.

SUNSTEIN, Cass. “Second-Order Perfectionism”. **Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper Series**, No. 144, 2006.

SUNSTEIN, Cass. **Why Groups Go to Extremes**. Washington, DC: The American Enterprise Institute Press, 2008.

SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. “Interpretation and Institutions”. **Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper Series**, No. 28, 2002.

THAYER, James. “The origin and scope of the American doctrine of Constitutional Law”. **Harvard Law Review**, Vol. 7, 3, 1893.

TUSHNET, Mark. “Popular constitutionalism as political law”. **Chicago-Kent Law Review**, Vol. 81, 991, 2006.

VERMEULE, Adrian. **Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small**. Oxford: Oxford University Press, 2007.

VERMEULE, Adrian. “The Atrophy of Constitutional Powers”. **Harvard Law School Public Law & Legal Theory Working Paper Series**, No. 11-07.

VIOL, Andera Lengruher. “A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade”. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 29 de agosto de 2012.