



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
CURSO DE DOUTORADO**

ISAAC RODRIGUES CUNHA

**ILUSÃO FISCAL, CIDADANIA E TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM REFORMA:
A (IN)CONSCIÊNCIA DO CONTRIBUINTE ANTES, DURANTE E DEPOIS (?) DA
EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023 E DA LEI COMPLEMENTAR N. 214/2025
(REFORMA TRIBUTÁRIA)**

**FORTALEZA
2025**

ISAAC RODRIGUES CUNHA

ILUSÃO FISCAL, CIDADANIA E TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM REFORMA:
A (IN)CONSCIÊNCIA DO CONTRIBUINTE ANTES, DURANTE E DEPOIS (?) DA
EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023 E DA LEI COMPLEMENTAR N. 214/2025
(REFORMA TRIBUTÁRIA)

Tese submetida a Exame Geral de Defesa, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará. Área de concentração: Constituição, Sociedade e Pensamento Jurídico.

Orientadora: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante

FORTALEZA

2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

C978i Cunha, Isaac Rodrigues.

Ilusão fiscal, cidadania e tributação do consumo em reforma: : A (in)consciência do contribuinte antes, durante e depois (?) da Emenda Constitucional n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025 (Reforma Tributária) / Isaac Rodrigues Cunha. – 2025.

204 f. : il. color.

Tese (doutorado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2025.

Orientação: Prof. Dr. Denise Lucena Cavalcante.

1. Ilusão Fiscal. 2. Tributação do Consumo. 3. Reforma Tributária. I. Título.

CDD 340

ISAAC RODRIGUES CUNHA

ILUSÃO FISCAL, CIDADANIA E TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM REFORMA:
A (IN)CONSCIÊNCIA DO CONTRIBUINTE ANTES, DURANTE E DEPOIS (?) DA
EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023 E DA LEI COMPLEMENTAR N. 214/2025
(REFORMA TRIBUTÁRIA)

Tese ou Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito. Área de concentração: Constituição, Sociedade e Pensamento Jurídico.

Aprovada em: 28/01/2025.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César de Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Arnelle Rolim Peixoto
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Profa. Dra. Vanessa de Lima Marques Santiago Sousa
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

À memória meus avós, Rosa e Raimundo, que, mesmo sem diploma, ensinaram-me o que diploma algum me poderia, de fato, ensinar: amar até o fim da vida; unir a família; trabalhar muito; e – sempre – ajudar quem mais precisa.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida e pela saúde, não só minha, mas de quem eu amo.

À minha esposa Ingrid, por todo amor, companhia, parceria, apoio, paciência, compreensão, acolhimento e, especialmente, fé nestes anos que estamos juntos, em que muitos perdemos, mas muito conquistamos juntos! Sigo firme tentando cumprir com tudo que te prometi – até mesmo o sol ou a chuva, “[s]e a chuva cair / Se você vier / Até onde a gente chegar / Numa praça, na beira do mar / Num pedaço de qualquer lugar / E nesse dia branco / Se branco ele for / Esse canto / Esse tão grande amor / Grande amor!”

À minha mãe, Maria do Ó, pelo amor, cuidado, preocupação, atenção e proteção de sempre, do plano material ao plano espiritual! Devo a você, minha mãe, desde as primeiras letras que me ensinou, as escolas onde estudei, os primeiros livros, os brinquedos de “cientista”. Devo porém, bem mais do que isso, especialmente porque não obstante trabalhasse – por três turnos – em várias escolas diferentes - nunca deixou de, ao final do dia, balançar minha rede e cantar para mim. A senhora sempre foi e sempre será meu maior exemplo!

À minha família, em especial, minha Mãe Raimunda, meu irmão Mateus, minhas tias, tios, primos e primas, por representarem tudo de melhor dos maravilhosos anos da minha vida em que vivi com meus saudosos avós, Raimundo e Rosa, rodeado por vocês. Acreditem, nenhuma erudição, nenhuma ideia, nenhum prêmio, nenhuma tese vale mais do que a casa cheia, do que a mesa farta, do que a loucura antes, durante e depois dos nossos encontros. Obrigado por tudo que já passou e pelo que ainda virá, pois nossa união é o maior legado que aqueles dois velhinhos deixaram.

A meus sogros, Maria do Socorro e Salomão, por toda oração, apoio, acolhida e compreensão. Tenham certeza de que muito do que Ingrid e eu temos conquistado é em grande parte consequência de toda a graça que vocês pedem para nós, por nós. Espero em Deus que os

anos nos reservem ainda mais momentos juntos, como família que somos, celebrando a vida e a memória da vovô Dandiz, que não tive, infelizmente, o privilégio de conhecer em vida, e vovó Maria Rocha, que me rendeu – ainda que poucos – momentos de muitas gargalhadas.

À minha Universidade Federal do Ceará – UFC e sua centenária Faculdade de Direito, pela terceira oportunidade de, nela adentrando, sair com mais um diploma! Tenho orgulho de dizer, porém, bem mais do que isto: antes mesmo de me sagrar Bacharel, em 2014; Mestre, em 2017; e agora Doutor, na aurora do ano de 2025, o primeiro diploma da UFC é o que consta da minha Certidão de Nascimento, dando conta de que nasci sob os cuidados da Maternidade-Escola Assis Chateaubriand. Nada menos que 35 (trinta e cinco) anos depois seu filho – pródigo em tantas coisas – deixa a *Alma Mater* de novo.

À minha querida orientadora, Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante, por todo apoio, confiança, compreensão, acolhida, orientação e paciência comigo, com minha pesquisa, com minha vida corrida. Agradeço ainda mais, porém, por ser uma referência para mim desde que a conheci, ainda na Graduação, eu na plateia, e no Mestrado. Recorde, Professora, como já lhe confidenciei, que foi numa manhã de abril de 2015, quando eu estudava trecho do *Sistema de Sainz de Bujanda* indicado na sua disciplina, que li pela primeira vez sobre “ilusão fiscal”. Ali começou esta aventura a qual teimo chamar de tese.

Aos queridos Professores Membros que gentilmente aceitaram participar de Banca Examinadora, Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo e Prof. Dr. Carlos César de Souza Cintra. Prof. Hugo, obrigado por seguir sendo grande inspiração para mim, que fui seu aluno em Ética (Graduação), Epistemologia (Mestrado), além de ter tido a honra de ladeá-lo como Estagiário de Docência, por 2 (duas) vezes, uma no Mestrado; a segunda no Doutorado. Prof. Cintra, que igualmente admiro e de quem fui aluno desde a Graduação, muito obrigado pela confiança e pelas críticas que, tenha certeza, procurei absorver e prestigiar, ponto a ponto, linha por linha.

Agradeço no mesmo sentido e por iguais razões, às queridas Profas. Arnelle Rolim Peixoto e Vanessa de Lima Marques Santiago Sousa. Profa. Arnelle, tenho orgulho de dizer que sou um dos poucos que tem a honra de dividir a rotina (da sala de aula às mil e uma provas que temos que elaborar e corrigir) com uma das mais brilhantes pesquisadoras do país. Profa. Vanessa, a quem vi, veterano, chegar à Graduação, ao Mestrado e, mesmo antes de mim, ao Doutorado, saiba que você se tornou referência para mim, como professora, como pesquisadora, como pessoa. Muito obrigado, igualmente, pelo privilégio de ter você como avaliadora.

Agradeço a meus colegas de turma, Carla Mariana, Carla Marques, Desirée, Jéssica, Ervanis, Tibério e Thiago, pela parceria nestes anos, mesmo com vidas tão corridas como as nossas. Vencemos, queridas e queridos. Passamos por nada menos que uma pandemia, catalisada pela estupidez de quem governava o país. O mundo sobreviveu, não obstante tantas perdas. O Brasil sobreviveu. A Universidade Pública sobreviveu. Nós, como o povo brasileiro – do qual jamais poderemos esquecer, que somos parte – sobrevivemos também.

Agradeço a todos os demais professores, gestores e servidores técnico-administrativos da Faculdade de Direito, notadamente Juliana e Fábio, servidores da Secretaria do PPGD, pela solicitude de sempre, sobretudo nesta reta final. Agradeço, especialmente, aos meus amigos servidores terceirizados, com quem tive o privilégio de conviver – como parte da Comunidade Acadêmica que eles são para mim – desde 2009, quando entrei na Graduação: Seu Zé Wilson e Mavignier, o “Batatinha”. Agradeço, ainda, a meus amigos de xerografia e impressões (de última hora), Marcelo e Moisés, o “Xuxu”, e Seu Odír, da melhor cantina que FDUFC já teve, pelo apoio de sempre! Contem igualmente comigo!

Ademais da UFC, agradeço, de coração, a meus amigos queridos que fazem o Ministério Público do Estado do Ceará, os quais dividiram comigo a emoção desta reta final do doutorado e cujo apoio – das minutás às gargalhadas – foi fundamental para que eu conseguisse dar conta (será?) de tudo! A vocês, meus amados Levy, Renata, Lívia, Amanda e Mari, meu muito obrigado! Agradeço, especialmente, aos diletos Procuradores de Justiça e Membros do

Conselho Superior do MPCE de quem tive e tenho, respectivamente, a honra de ser Assessor Jurídico Especial, Dr. Francimauro Ribeiro e Dr. Humberto Ibiapima. Obrigado por todo o apoio e, especialmente, pela honra de, do tanto que aprendo, chamá-los meus mestres!

Agradeço, igualmente, a meus Coordenadores de Curso, que tenho a honra mesmo de chamar amigos, pela fundamental compreensão, acolhida e apoio que me deram, nas horas que me precisei dedicar exclusivamente à tese, o que fiz, inevitavelmente, em detrimento de minhas funções docentes. Muito obrigado meus queridos, Ana Isabel, Heitor Nogueira e Suzyanne Pessoa! Saibam que este Doutor em Direito aqui teve a grande honra e o inegável privilégio de muito aprender, para só assim educar, sob a Coordenação de vocês! Quem dera se todo o Ensino Superior brasileiro fosse conduzido por profissionais tão dedicados como vocês! Muito obrigado!

Agradecimento especial dedico a meu terapeuta, Dr. Everton, pela acolhida fundamental que foi, nesta reta final do Doutorado, em que tive conciliar – nada menos a docência em 3 (três) instituições, além de meu cargo no CSMP/MPCE. Muito me doía não brilhar, como acho que brilhei no Mestrado, com livros publicados, artigos premiados. Saber o óbvio, isto é, diferenciar a vida que eu vivia àquela – solteiro, bolsista e vivendo na casa da mãe – da minha vida hoje, de muito, muito trabalho (graças a Deus) parecia um exercício impossível, que só consegui fazer após muitas de nossas sessões.

“Naquelle anno, isto ha dez annos atraz, surgiu na sua Câmara, um Deputado que falava muito em assumptos de finanças, orçamentos, impostos directos e indirectos e outras cousas cabalisticas da sciencia de obter dinheiro para o Estado.

A sua sciencia e saber foram logo muito gabados, pois o Thezouro da Bruzundanga, andando quasi sempre vasio, precisava desses mágicos financeiros, para não se esviciar de todo.

Chamava-se o deputado Felixhimino bem Karpatoso. Se era advogado, medico, engenheiro ou mesmo dentista, não se sabia bem; mas todos tratavam-no de doutor.”

Lima Barreto, *Os Bruzundangas*, 1922.

RESUMO

A Reforma Tributária trazida pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada, em parte, pela Lei Complementar n. 214/2025, trouxe mudanças das mais diversas na matriz tributária brasileira, atingindo, especialmente, a dita tributação do consumo. Longe de contar com efetiva participação popular, a Reforma em mais traduziu a apatia generalizada de que padece grande parte da população especialmente em relação aos tributos historicamente classificados como indiretos. Nesse contexto, a presente pesquisa investiga o problema da assim chamada “ilusão fiscal”, teoria desenvolvida por Amilcare Puviani (1903), compreendida como um estranhamento e ignorância generalizada do cidadão em relação à fiscalidade, o que ora tido como acidente, “efeito colateral”, ora tido como instrumento ou ferramenta de dominação. Objetivou-se, partindo de tal provocação, analisar como a tributação do consumo pode, em vez de diminuir desigualdades, reforçá-las, a partir do momento em que o contribuinte “iludido” nada comprehende da atividade fiscal, bem assim da atividade do Estado como um todo, dele não tomando parte, muito menos fazendo parte. Verificou-se, a um só tempo, de que forma o consumo e as relações de consumo se alteraram desde os primeiros capítulos da História Econômica Mundial até seu espaço na Economia Digital, notadamente no contexto pós-Pandemia de COVID-19, de acentuada crise econômica, cujos efeitos ainda reverberam. Buscou-se analisar, igualmente, como foram, como são e como serão, vencido o período de *vacatio assinalado* na própria EC n. 132/2023, a tributação do consumo, a regressividade que lhe é característica e como a “ilusão fiscal” foi mitigada ou não pelas alterações trazidas na tão esperada Reforma Tributária. Para tanto, em sede de metodologia, utilizou-se de pesquisa do tipo bibliográfica e documental, por meio da consulta, respectivamente, a livros, capítulos de livros e artigos publicados em periódicos especializados e estratificados, além da análise de fontes primárias de natureza documental, podendo a pesquisa classificar-se ainda como pura, qualitativa, descritiva e exploratória. Como resultados, concluiu-se que a ilusão fiscal, tal qual conceituada Puviani (1903), ainda existe, encontrando espaço justamente no cenário de desinformação generalizada; a diluição dos tributos indiretos por meio da tributação do consumo, não obstante a simplificação trazida pela Reforma, ainda dificulta uma efetiva

conscientização dos contribuintes acerca do quanto é recolhido pelo Estado; a utilização de novos institutos, trazidos pela Reforma e regulamentados pela LC n. 2014/2025, como o *cashback*, somada à informação, nos termos do art. 150, § 5º, da CF, e art. 6º, III, do CDC, podem, de um lado, reduzir o problema da repercussão econômica e, por outro, permitir maior consciência; a tributação do consumo não é o problema, mas é parte deste, assim como é parte de sua solução, especialmente considerando as novas formas de consumo, que prejudicam os próprios consumidores, a economia e o meio ambiente; a tributação do consumo, ademais de reclamar mudanças nos paradigmas de sua finalidade clássica, fiscal, arrecadatória, também exige atualizações, um necessário *update* especialmente em sua função extrafiscal, de modo a desestimular – uma vez que é impossível proibir – o (hiper)consumo (hiper)prejudicial à saúde e ao meio ambiente.

Palavras-chave: Ilusão Fiscal. Tributação do Consumo. Reforma Tributária.

ABSTRACT

The tax reform ushered by Constitutional Amendment No. 132/2023 and partially implemented through Complementary Law No. 214/2025 has profoundly reshaped Brazil's tax framework, particularly in the sphere of consumption levies. Far from enjoying meaningful public participation, the reform reflects the widespread apathy that historically surrounds so-called indirect taxation. Within this context, the study examines the phenomenon of fiscal illusion – a theory formulated by Amilcare Puviani (1903) that denotes citizens' estrangement from, and ignorance of, fiscal realities, regarded alternately as an unintended side effect and as a purposeful tool of domination. Building on this premise, the inquiry investigates how consumption taxes may reinforce, rather than reduce, social inequalities when "illusioned" taxpayers lack any real understanding of the State's fiscal activity and, consequently, do not engage with it. The analysis traces the evolution of consumption and consumer relations from the earliest chapters of global economic history to their current manifestations in the digital economy, with special attention to the post-COVID-19 period of acute economic crisis whose effects still resonate. It also explores how the structure and regressivity of consumption taxation have changed—and will continue to change once the *vacatio legis* stipulated by the amendment expires—and whether the fiscal illusion has been mitigated by the long-awaited reform. Methodologically, the research combines bibliographic and documentary approaches, consulting books, book chapters, and peer-reviewed journal articles alongside primary documentary sources; it is therefore classified as pure, qualitative, descriptive, and exploratory. The findings show that fiscal illusion, as conceptualized by Puviani, persists precisely in an environment of widespread misinformation; the dispersion of indirect taxes through consumption levies, despite the simplification promoted by the reform, continues to hamper taxpayers' awareness of the amounts transferred to the State; new mechanisms such as the cashback scheme created by the reform and detailed in Complementary Law No. 214/2025 - coupled with information duties under article 150, § 5 of the Federal Constitution and article 6 III of the Consumer Protection Code - can both ease the burden of economic incidence and foster greater taxpayer awareness. Consumption taxation is thus not the whole problem but

part of it - and also part of its solution - especially given new consumption patterns that harm consumers, the economy, and the environment. Accordingly, consumption taxes require not only a rethinking of their traditional fiscal-revenue paradigm but also an overdue update of their extrafiscal function to discourage - since outright prohibition is impossible - (hyper)consumption that is (hyper)harmful to public health and to the planet.

Keywords: Fiscal illusion. Consumption tax. Tax reform.

RIASSUNTO

La Riforma Fiscale introdotta dall’Emendamento Costituzionale n. 132/2023 e in parte disciplinata dalla Legge Complementare n. 214/2025 ha apportato cambiamenti significativi alla struttura tributaria brasiliana, incidendo in particolare sulla cosiddetta tassazione dei consumi. Lungi dall’essere frutto di un’effettiva partecipazione popolare, la Riforma ha finito per riflettere l’apatia diffusa che caratterizza gran parte della popolazione, specialmente rispetto ai tributi storicamente considerati indiretti. In questo contesto, la presente ricerca analizza il problema della cosiddetta “illusione fiscale”, teoria sviluppata da Amilcare Puviani (1903), intesa come l’alienazione e l’ignoranza generalizzata del cittadino nei confronti del sistema fiscale, fenomeno che può essere interpretato ora come un effetto collaterale, ora come uno strumento deliberato di controllo. A partire da questa provocazione, si è voluto esaminare in che modo la tassazione dei consumi possa, anziché ridurre le disuguaglianze, rafforzarle, dal momento che il contribuente “illuso” non comprende l’attività fiscale né, più in generale, il funzionamento dello Stato, restando così escluso da ogni partecipazione reale. È stata quindi analizzata l’evoluzione del consumo e delle relazioni di consumo dai primi capitoli della Storia Economica Mondiale fino alla realtà dell’Economia Digitale, con particolare attenzione al contesto post-pandemico da COVID-19, segnato da una profonda crisi economica i cui effetti sono tuttora presenti. Si è inoltre cercato di comprendere come si configurava, come si configura e come si configurerà, superato il periodo di vacatio indicato nello stesso Emendamento Costituzionale n. 132/2023, la tassazione del consumo, la sua tipica regressività, e se – e in quale misura – l’illusione fiscale sia stata affrontata dalle modifiche introdotte dalla tanto attesa Riforma Fiscale. A tal fine, la metodologia adottata è stata quella della ricerca bibliografica e documentale, attraverso la consultazione di libri, capitoli di libri e articoli pubblicati in riviste specializzate e classificate, nonché mediante l’analisi di fonti primarie di natura documentale. La ricerca può quindi essere definita anche come pura, qualitativa, descrittiva ed esplorativa. Tra i principali risultati, si è concluso che l’illusione fiscale, secondo la definizione di Puviani (1903), è tuttora presente, trovando terreno fertile in un contesto di disinformazione diffusa; la diluizione dei tributi indiretti tramite la tassazione dei consumi, pur

semplicata dalla Riforma, continua a ostacolare una reale consapevolezza da parte dei contribuenti in merito a quanto viene effettivamente versato allo Stato; l'introduzione di nuovi istituti previsti dalla Riforma e disciplinati dalla LC n. 214/2025, come il *cashback*, unitamente al diritto all'informazione previsto dall'art. 150, § 5º, della Costituzione Federale e dall'art. 6º, III, del Codice di Tutela del Consumatore, possono da un lato ridurre il problema della traslazione economica e, dall'altro, promuovere una maggiore consapevolezza; la tassazione del consumo non rappresenta di per sé il problema, ma è parte di esso, così come può rappresentarne parte della soluzione, specie se si considerano le nuove modalità di consumo che arrecano danno ai consumatori stessi, all'economia e all'ambiente; la tassazione dei consumi richiede, inoltre, un ripensamento dei suoi paradigmi classici, fiscali e di mera raccolta, e necessita di un aggiornamento, in particolare della sua funzione extrafiscale, al fine di disincentivare – poiché è impossibile vietare – il (iper)consumo (iper)nocivo per la salute e per l'ambiente.

Parole chiave: Illusione Fiscale. Tassazione dei Consumi. Riforma Fiscale.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – A divulgação dos resultados do IRBES/IBPT.....	70
Figura 2 – O IBPT nos Cupons Fiscais.....	71
Figura 3 – Tributos incidentes (Cupom Fiscal).....	72
Figura 4 – A suposta tributação do PIX, desinformação e golpe.....	75
Figura 5 – Charge: o imposto GAFA (ou GAFAM) de Macron.....	118
Figura 6 – “Betdemic” – Epidemia das assim chamadas “apostas de quota fixa”.....	138
Figura 7 – Etapas da Reforma – 2023-2033.....	143
Figura 8 – Leiaute (organograma) de emissão da “nova” Nota Fiscal.....	145
Figura 9 – O antigo jogo de educação fiscal de Fortaleza.....	167
Figura 10 – O cidadão de bem pagador de impostos.....	168
Figura 11 – A loteria fiscal taiwanesa.....	169

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB).....	74
Gráfico 2 – Receita Tributária Líquida do Governo Central - 2010 a 2024.....	77
Gráfico 3 – Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital – OCDE.....	100
Gráfico 4 – Carga tributária sobre folha de salários – Brasil x OCDE.....	101
Gráfico 5 – Carga tributária sobre propriedade – Brasil x OCDE.....	102
Gráfico 6 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil x OCDE.....	103
Gráfico 7 – Estrutura da Carga Tributária Bruta do Governo Geral (2010/2024).....	103
Gráfico 8 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2022).....	106

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Ranque IRBES/IBPT dos países com melhores índices.....	68
Tabela 2 – Ranque final IRBES/IBPT – Brasil (de novo?) na 30 ^a posição.....	69
Tabela 3 – Participação dos entes federativos na arrecadação total - 2014/2023.....	81
Tabela 4 – Carga Tributária por Ente Federativo – Comparativo 2022-2023.....	81
Tabela 5 – Variações em pontos percentuais do PIB (por tributo) - 2022/2023.....	82
Tabela 6 – Receita orçamentária do Município de Acarape/CE – Exercício de 2022.....	89
Tabela 7 – Receita orçamentária do Município de Acarape/CE – Exercício de 2023.....	90
Tabela 8 – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2023 x 2022.....	99
Tabela 9 – Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação – 2014/2022	98
Tabela 10 – Carga tributária entre impostos diretos e indiretos – 1900-1945 (% do PIB).....	
Tabela 11 – Comparativo – Emenda Constitucional n. 18/1965 (antes e depois).....	126
Tabela 12 – Composição da arrecadação federal 1923-1945 (em %).....	134

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
CC	Código Civil de 2002
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CGU	Controladoria-Geral da União
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CSLL	Contribuição Social Sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
DIFAL	Diferencial de Alíquotas
EC	Emenda Constitucional
G20	Grupo dos 20
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IE	Imposto sobre Exportações
II	Imposto sobre Importações

IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Proriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre Proriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
ONU	Organização das Nações Unidas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
PIB	Produtor Interno Bruto
PNB	Produto Nacional Bruto
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TIPI	Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	24
2 A ILUSÃO FISCAL COMO MÉTODO, COMO PROBLEMA E SUA INEVITÁVEL PROJEÇÃO (REPERCUSSÃO) JURÍDICA	46
2.1 Ilusões em sentido amplo	50
2.2 A ilusão fiscal desde a “Teoria” de Puviani (1903) aos dias atuais.....	54
2.3 Ilusões pessimistas e ilusões otimistas.....	59
2.4 Ilusões tributárias e ilusões orçamentárias	60
2.5 Ilusão fiscal e os mecanismos de “ocultamento”	64
2.6 E existe “ilusão fiscal” no Brasil?.....	66
2.6.1 Do “imposto é roubo” à suposta tributação do PIX: as ilusões fiscais pessimistas da população brasileira	66
2.6.2 Ilusão, efeito flypaper e a “preguiça fiscal” dos Municípios.....	76
3 TRIBUTAÇÃO INDIRETA, CONSUMO E REGRESSIVIDADE NO BRASIL.....	94
3.1 Tributação do consumo e tributação indireta.....	95
3.2 Tributação do consumo e regressividade	99
3.3 Tributação do consumo e Pandemia.....	106
3.4 Tributação do consumo digital: necessário update tributário?	111
3.5 Tributação do consumo e “regressividade cognitiva”	121
4 A (NOVA) REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	124

4.1 Um imposto que não é um, mas, sim, dois: o caso do IVA-Dual brasileiro.....	129
4.2 O Imposto Seletivo e a “tributação do pecado”	135
4.3 A ilusão, (muita) informação e anestesia na Reforma Tributária: os problemas que a EC n. 132/2023 não resolveu (ou mesmo gerou) em matéria de (in)consciência fiscal ..	142
4.4 Ainda a necessária relação entre educação, fiscalidade, participação e cidadania ..	148
4.5 Ilusão, “didática tributária” e os Programas de Educação das três esferas	165
5 CONCLUSÕES.....	172
REFERÊNCIAS	182

1 INTRODUÇÃO

Aprovada no apagar das luzes do ano de 2023 (precisamente em 20 de dezembro), a Emenda Constitucional n. 132, oriunda da Proposta de Emenda à constituição n. 45/2019, fez valer aquela já batida frase atribuída a Lima Barreto de que o Brasil não tem povo, tem público. Insistindo na metáfora, transformando-a em alegoria, pode-se dizer que, enquanto poucos tomaram parte do espetáculo, encenando-o, alguns poucos o prestigiaram (ou foram prestigiados), assistindo de camarote a preservação de seus interesses. Enquanto isso, a grande maioria da população brasileira sequer teve assento, estava fora da casa de shows.

Exagerada ou não a metáfora, sabe-se, de fato, do estranhamento da generalidade dos cidadãos brasileiros acerca das questões fiscais, especialmente aquelas envolvendo uma tributação difusa, diluída, não necessariamente em doses homeopáticas, nos preços de bens e serviços, isto é, na tributação do consumo. A plateia ao tempo de Lima Barreto não via diferença entre a República oligárquica de então e a recém-abolida Monarquia Parlamentarista. O público de hoje, quando ouviu falar (se é que ouviu), na substituição de diversos impostos e contribuições pelo Imposto sobre Valor Agregado – IVA, certamente acreditou ter-se trocado “seis por meia dúzia”.

Ironicamente, fato é que a EC n. 132/2023 resultará, realmente, na “troca”, não de 6 (seis), mas de 5 (cinco) tributos por 1 (um) que, na verdade são 2 (dois), os quais se somam a um assim chamado “imposto do pecado”. Sabe-se, pois, que com a Reforma Tributária, em parte recentemente regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, haverá a substituição gradual de diversos tributos, entre impostos e contribuições, de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelo mencionado IVA, cuja cobrança se somará, se aplicável, à do Imposto Seletivo, de caráter extrafiscal.

Darão lugar ao mencionado IVA, pois, o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o

Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Os 3 (três) primeiros são sabidamente de competência da União, enquanto os dois últimos, respectivamente, são de competência dos Estados e dos municípios.

Ocorre que o IVA será, todavia, “dual”, uma vez composto de uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, conforme art. 193, V, da Constituição Federal¹, e de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a ser repartido entre estados, Distrito Federal e municípios, conforme o novo art. 156-A, também da CF.² E essa troca, pois, de PIS/COFINS, IPI, ICMS e ISSQN pela soma da CBS com o IBS (IVA-dual) parece ainda – até mesmo para os especialistas – uma outra versão da antiga (ainda vigente)³ “sopa de letrinhas” – e com as confusões, por exemplo, sobre se se aplica a esse preparado a alíquota (conforme a TIPI) dos macarrões (19.02) ou das sopas (21.04)!

Não obstante, sabe-se que, desde seu trâmite inicial, ainda como PEC n. 45/2019, a Reforma Tributária foi pautada com o objetivo primordial – que mais parece um *trade off*, um dilema – de “simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios” (Brasil, 2019, p. 22). Essa preocupação foi vendida como compartilhada por toda a população – não obstante a maioria (37% - 401 votos) dos que participaram da enquete veiculada, via Portal da Câmara dos Deputados, tenha escolhido a opção “Discordo totalmente” na escala Likert utilizada (Brasil, 2023a, *online*).

¹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.” (Brasil, 2023b, *online*).

² “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.” (Brasil, 2023b, *online*).

³ A EC n. 132/2023 previu diversos prazos de vacatio e para diversos dispositivos, de modo que há pontos da Reforma que entrarão em vigor ano que vem (2026), ao que se seguirá uma gradativa substituição dos tributos antigos (PIS/COFINS, IPI, ICMS e ISSQN) pelos novos (CBS e IBS). Em verdade, a título de curiosidade, é fato que a EC tratou com prodigalidade do futuro ao estipular, por exemplo, que “Lei complementar estabelecerá os critérios para a redução gradativa, entre 2078 e 2097, do percentual de que trata o caput, até a sua extinção” (Brasil, 2025, *online*), conforme consta do § 3º do art. 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Isto mesmo, previsões para a última década do século XXI, véspera do século XXII.

Com efeito, tal lógica se materializada, ao menos constitucionalmente, com a previsão, no § 3º do art. 145 da CF, também incluído pela Reforma, do princípio da simplicidade, que deve orientar o Sistema Tributário Nacional, igualmente pautado na transparência, na justiça tributária, na cooperação e na defesa do meio ambiente. Mesmo as tão mal afamadas obrigações acessórias, pelas horas que tomam, no seu cumprimento, dos contribuintes, encontram igualmente dispositivo visando sua simplificação, qual seja o inciso IX do § 5º do art. 156-A, que trata, como já assinalado, do Imposto sobre Bens e Serviços.⁴

Mas o quanto disto tudo já se pode perceber, se não pela efetiva implementação, no próprio texto da constitucional trazido pela Reforma? O que já se pode antever na primeira lei (LC n. 214/2025) da série de regulamentações que serão necessárias – pelo visto, até 2097? O que a Reforma, de fato e de direito, trouxera no sentido de ressignificar, simplificando-a, a tributação do consumo no país? O que a Reforma fizera, igualmente, com vistas de mitigar seu principal defeito ou externalidade negativa, qual seja a regressividade, como manda o § 4º do mesmo art. 145 da Constituição Federal?⁵

Nesse sentido, a presente Tese de Doutorado procurou investigar a novidade trazida pela EC n. 132/2023 e sua recente regulamentação pela LC n. 214/2025 em cotejo com os paradigmas e paradoxos existentes, não de hoje, na relação entre consumo, cidadania e tributação. Considera-se, de logo, que, enquanto os dois primeiros têm recebido novos contornos, “atualizados” especialmente por conta das novas tecnologias de informação e comunicação, a tributação do consumo, aparenta persistir sobre as mesmas balizas de séculos ou mesmo milênios atrás, quando surgiu, desde as primeiras experiências da Antiguidade Clássica e da Idade Média.

Sabida é a influência da tributação – em excesso – na derrocada final de Roma (Império Romano do Ocidente), uma vez que, pelo longo período de paz, sem que houvesse novos povos com os quais guerrear, os romanos acabaram por perder seu principal ativo: os

⁴ “Art. 156-A. [...] § 5º Lei complementar disporá sobre: [...] IX - os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação.” (Brasil, 2023b, *online*).

⁵ “§4º. As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”.

escravos, força de trabalho primordial daquele modo de produção.⁶ A alternativa encontrada pelo Império, pois, foi tributar pesadamente a população das cidades – por todo e qualquer motivo, por exemplo, como o tributo sobre as latrinas (*vectigal vrinae*) instituído pelo Imperador Vespasiano (segundo o qual, “o dinheiro não tem cheiro” – *pecunia non olet*).⁷ Tal expediente acabou engendrando a fuga das populações urbanas para as zonas rurais, mais afastadas da cidade e do Império, o que ajudou a configurar o caráter ruralista e descentralizado da era seguinte: a Idade Média.⁸

Em verdade, é do Direito Tributário Romano que desponta, certamente, uma das várias espécies tributárias que originaram ou, no mínimo, influenciaram a tributação do consumo atual. Conforme relata Meira (2013, p. 48), o assim chamado *venalitivm* ou *vectigal rervm venalivm* incidia sobre as vendas dos bens de consumo – daí as palavras latinas “venda”, “venal” a acompanhar *vectigal* (“tributo”, “imposto”, “receita”) e *rervm* (genitivo plural da palavra *res*, “coisa”). O *venalitivm* incidia sobre os *edvlia*, plural de *edvlis*, ou seja, “o que se

⁶ Sobre o assunto, cf. REZENDE FILHO, Cyro de Barros. **História econômica geral** / Cyro de Barros Rezende Filho. – 10. ed., 1a reimpressão. – São Paulo: Contexto, 2019, p. 24-42; MAGALHÃES FILHO, F. de B. B. de. **História Econômica**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 55-101; CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em Direito Romano. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 66, p. 97-104, 1971. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66622/69232/88010>. Acesso em: 18 abr. 2025; e especialmente o clássico MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos. **Direito Tributário Romano**. 2. Ed. Belém: Ed. UFPA, 2013.

⁷ O gênio Machado de Assis, nas famosas Memórias Póstumas de Brás Cubas, chegou a fazer alusão a tal passagem da história romana, quando afirma, no capítulo CLII, “A Moeda de Vespasiano”, quando compara a dor de Virgílio ao *vectigal urinae*: “A taxa da dor é como a moeda de Vespasiano; não cheira a origem, e tanto se colhe do mal como do bem” (ASSIS, Machado de. **Memórias póstumas de Brás Cubas**, ilustrado por Cândido Portinari. Rio de Janeiro: Antofágica, 2019, p. 408, sem grifos no original).

⁸ Amplamente conhecidas eram as obrigações – leia-se “tributos” pagos pelos camponeses – servos, vilões e homens livres – à nobreza e ao clero na Idade Média, como característica fundamental do modo de produção vigente, o modo de produção feudal - ou funcional, na acepção de Cyro Rezende (2019). Aqui, apenas para ilustrar, em atenção à curiosidade do leitor, elenco alguns: corveia (trabalho prestado pelos servos ao senhor nas terras da reserva); talha (parte da produção entregue pelos servos ao senhor pelo uso da terra); banalidades (pagas pelos servos ao senhor para usar moinho, forno ou lagar); capitâo (tributo per capita, i. e., por membro da família, fixado e pago anualmente pelos servos ao senhor); mão-morta (paga pelos herdeiros ao senhor para manter a posse da terra após a morte do servo); formariage (pago pelo servo ao senhor para se casar, especialmente com alguém de outro feudo); censo (era uma espécie de capitâo, mas paga por vilões ou homens livres); champart (parte da produção paga pelos servos ao senhor, semelhante à talha); e o dízimo (pago por todos os camponeses à Igreja, correspondendo a cerca de 10% da produção agrícola) (Anderson, 1987; Rezende, 2001).

pode comer, o que se destina à alimentação” (Meira, 2013, p. 48). O referido tributo onerava, pois, os bens de consumo nas vendas realizadas em feiras, mercados, comércios etc.

Os demais *vectigāle* relacionados a bens e serviços incidiam, por exemplo, sobre o comércio de sal (*salinarum*), metais (*metallorum*), pescado (*piscarum*), tendo ocorrido também a própria ampliação das hipótese de incidência do *vectigal rervm venalivm*, passando a ser cobrado além dos mercados e das feiras (Meire, 2013).⁹ Ademais disto, a doutrina considera como indireto o tributo do atual Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, qual fosse o *vicesima hereditatvm*, cobrado com uma alíquota de 5% (isto é, 1/20, um vigésimo, daí o nome) sobre as heranças, havendo ainda o que se cobrava sobre os legados (*legatorum*) e sobre escravos alforriados (*manvmissionvm*) (Corrêa, 1971).

Houve ainda, com curto período de existência todavia, a assim chamada *centesima rervm venalivm*, com alíquota, pois, de 1% (um por cento, i. e., um centésimo), instituída durante as guerras civis, atingindo todas as vendas, até ser reduzida à metade (0,5%), pelo Imperador Tibério, e finalmente extinta por Calígula (Corrêa, 1971). A este último imperador, inclusive, atribui-se a instituição de uma espécie de taxa judiciária, qual fora a *quadragesima litivm*, cobrada sobre o valor das causas julgadas ou ainda em julgamento, com alíquota de 2,5% (dois vírgula cinco por cento, equivalente a $\frac{1}{4}$, isto é, à quadragésima parte do valor da causa), mas que teve vigência efêmera (Meira, 2013; Corrêa, 1971).

Recente descoberta arqueológica, inclusive, dá conta não apenas de quão antiga é a história da tributação romana sobre o consumo, mas também, e especialmente, da oposição social a estes, por meio, inclusive, de fraudes, falsificações, sonegações. É como concluíram, por exemplo, Dolganov e outros (2025), em pesquisa sobre papiro datado de quase 2.000 (dois

⁹ Sobre o assunto, Meira (2013, p. 48) aduz que, “ao tempo do Império, foi, a pouco e pouco, alargando seu campo de ação, passando a incidir sobre vendas fora dos mercados e feiras e a gravar objetos domésticos, móveis e utensílios, e, finalmente, abrangeu até as vendas de escravos. A extensão aos escravos teria sido instituída por Augusto e a ampliação do campo tributável fora obra de Calígula. Variou também a percentagem. Sobre os escravos fora normalmente de dois por cento do valor venal. Quanto aos gêneros, não são uniformes as indicações das fontes.”

mil) anos, contendo informações sobre possível sonegação fiscal nas províncias romanas da Judeia e da Arábia.

O documento dava conta de um homem livre que, para fins de evasão fiscal ($\pi\rho[\circ\varsigma]$ περιγραφὴν τοῦ φίσκου, no original, em grego, do papiro), alforriava seus escravos ainda jovens, isto é, antes do efetivo registro perante a autoridade romana e cobrança de tributos (Dolganov et al, 2025)¹⁰. O expediente utilizado, àquela época, visava escapar da *vicesima manumissionvm*, isto é, como referido acima, o tributo pago por cada escravo liberto (manumissão), por tal razão também chamado *vicesima libertatis*.¹¹

Diante de tão antiga origem qual a da tributação do consumo, desponta, não por acaso, como mote da presente tese uma esquecida teoria a qual data de exatos 120 (cento e vinte) anos antes da Reforma trazida pela EC n. 132, sendo por muitos considerada como uma das teorias precursoras da moderna Teoria da Escolha Pública (*Public Choice Theory*).¹² Cuidase, pois, da *Teoria dell'Illusione Finanziaria* (Teoria da Ilusão Fiscal, em tradução livre) de Amilcare Puviani (1903), da Universidade de Perugia (Itália).

Ali, ainda em 1903, certamente amparado no que já discutiam diversos financistas e economistas desde a Fisiocracia, Puviani (1903) questionava os efeitos econômicos e mesmo

¹⁰ “This made it possible for the veruae to be sold unofficially to traders (so it may be inferred) while avoiding various attendant taxes (e.g. birth registration fees, sales taxes, export tolls, etc.).⁷⁷ Such a scenario offers a suggestive parallel for the machinations allegedly devised by Saulos. His goal being fiscal evasion ($\pi\rho[\circ\varsigma]$ περιγραφὴν τοῦ φίσκου, 50), it may be that Saulos was nominally selling off young slaves (see above and n. 127) before they entered the age of tax liability. Either way, it seems reasonably clear that his aim was to make the slaves invisible to the Roman provincial authorities” (Dolganov et al, 2025, p. 62).

¹¹ Havia ainda, especialmente com relação ao comércio de escravos, a cobrança da quinta et *vicesima venalium mancipiorum* pelos escravos vendidos/comprados, cobrado segundo uma alíquota de 4% (i. e., $\frac{1}{25}$, um vinte e cinco avos – daí o nome) (Dolganov et al, 2025).

¹² No dizer de Pereira (1997, p. 419), “[d]esde meados da década de 50 que tem vindo a desenvolver-se um importante programa de investigação conhecido por public choice, ou teoria da escolha pública, cujo principal objectivo é o de aplicar um método da ciência económica a um objecto que tradicionalmente tem sido considerado no âmbito da ciência política: grupos de interesse, partidos políticos, processo eleitoral, análise da burocracia, escolha parlamentar e análise constitucional”.

psicológicos da tributação sobre os cidadãos em geral, refletindo especialmente sobre o comportamento dos contribuintes e dos políticos por eles eleitos.^{13, 14}

Isso porque, caso se pudesse aqui escolher um único motivo que dê origem à antipatia do cidadão ao Fisco – abstraindo-se, necessariamente, os cenários em que a objeção é ao Governo, e não ao tributo que ele institui – a tributação incidente sobre o consumo disputaria o primeiro lugar com os tributos de início de ano, como o IPTU e o IPVA, e o Imposto de Renda. O último certamente por representar, até pela metáfora leonina, o “pedaço” que é retirado, pela União, do trabalho, da renda, dos proventos de qualquer natureza. Os outros dois, certamente, porque lançados, de ofício, e cobrados a partir de janeiro de cada ano, isto é, juntando-se às contas de finais de ano, às compras escolares, descontos de antecipação de férias etc.

No dizer de Hugo de Brito Machado (2009, p. 207), existe, sim, uma “mentalidade rebelde ao pagamento de impostos”, lembrando figura tipkeana do contribuinte “mal-humorado” (*Staatsverdrossener*) (Tipke, 2000). Mas como, contraditoriamente, logo os tributos que não são tão facilmente percebidos – porque embutidos nos preços – gerariam desconforto, antipatia, resistência? Como seria possível, por assim dizer, uma “ilusão pessimista”, já utilizando da nomenclatura de Puviani (1903), acerca da tributação do consumo? A tímida informação, no rodapé das notas fiscais emitidas – isto quando são emitidas – é que tem gerado tal estado de indignação?

¹³ Daí certamente a razão de a Teoria da Ilusão Fiscal de Puviani (1903) ganhar espaço entre os estudiosos da Public Choice uma vez que, tal qual o italiano investira contra os políticos de seu tempo, a Teoria da Escolha Pública compreendia “[o] avanço da regulação político-administrativa sobre a economia e a sociedade que acompanha o nascimento e a consolidação das democracias de massas [...] como refratário à liberdade e responsável por toda sorte de ineficiências na ação dos governos (captura das políticas públicas por grupos de interesses, "populismo fiscal" dos políticos etc.)” (Borges, 2001, p. 159).

¹⁴ A obra de Puviani, assim como a de outros teóricos que o antecederam, como o Marquês de Condorcet (título pelo qual ficou conhecido Marie Jean Antoine de Caritat) e Lewis Carroll (heterônimo do escritor inglês Charles Lutwidge Dodgson), acabou sendo revisitada pelos precursores da Public Choice, cujas obras ganharam espaço especialmente a partir das décadas de 1950 e 60, a saber: Duncan Black (1958), James Buchanan e Gordon Tullock (1962), Mancur Olson (1965), Kenneth Arrow (1951), Anthony Downs (1957) e William Riker (1962). (Pereira, 2001, p. 420).

Qual a razão do sucesso das lojas e campanhas “tax free”, “duty free”, “Dia sem Impostos”, “Dia Livre de Impostos” como o que ocorre, há quase 20 (vinte anos), em Fortaleza/CE (FCDL-CE, 2023, *online*)?¹⁵ Tal se deve tão-somente pela inclinação do *Homo economicus* à pechincha, a querer comprar com desconto, ou carrega também a aversão, se não dos compradores, dos lojistas, trabalhadores e até dos empregadores, pela cunha¹⁶ gerada pela tributação em geral (não apenas a do consumo)?

Fato é que tardia e tímida foi a regulamentação, pelo legislador ordinário, do § 5º do art. 150 da CF/88, no caso, pela Lei n. 12.741/2012, ao incluir, no art. 6º, III, da Lei n. 8.078 - Código de Defesa do Consumidor) a expressão “tributos incidentes” como componente da informação adequada sobre os diferentes produtos e serviços, direito básico do consumidor. Naquela mesma oportunidade, porém, foi vetada a nova redação ao inciso IV do art. 106 do CDC, que previa, como incumbência do Departamento Nacional de Defesa do Consumidor, “[...] indicar a entidade responsável pela apuração, cálculo e informação do montante dos tributos incidentes sobre mercadorias e serviços, nos termos da legislação específica” (Brasil, 2012a).¹⁷

Nas razões de veto, considerou a então Presidenta Dilma Rousseff que a nova redação proposta ao inciso IV do art. 106 do CDC colidiria “com o art. 2º do projeto que delimita parâmetros suficientes para definição da entidade responsável pelo cálculo dos tributos” (Brasil, 2012b). O referido dispositivo, que perseverou, isto é, não foi vetado, encontrando-se em plena vigência desde junho de 2013 (art. 6º da Lei n. 12.741/2012), colocava na conta das empresas, dos fornecedores, a opção pelo que o legislador chamou de “instituição de âmbito nacional reconhecidamente idônea, voltada primordialmente à apuração e análise de

¹⁵ Em regra, no dia 25 de maio, considerando a estimativa de que cerca de 145 dias do ano, ou seja, de 1º de janeiro até 25 de maio, só para pagar impostos.

¹⁶ Por “cunha tributária” (tradução aproximada do inglês “tax wedge”) entende-se “o custo tributário do trabalho calculado a partir da diferença entre o custo do trabalho para o empregador e o valor do salário líquido dos impostos recebido pelo trabalhador” (Pires; Stivali; Reis, 2023, *online*). Em termos mais práticos, refere-se à diferença entre o custo total do trabalho para o empregador e o salário líquido que o trabalhador recebe. Essencialmente, é a medida de como a tributação e as contribuições sociais reduz o salário líquido em relação ao custo total para a empresa.

¹⁷ O inciso permaneceu (e permanece até hoje) com sua redação original, de 1990: “IV - informar, conscientizar e motivar o consumidor através dos diferentes meios de comunicação;” (Brasil, 1990, *online*).

dados econômicos” (Brasil, 2012a) para calcular o percentual de tributos incidentes, a ser informado nas respectivas notas e cupons fiscais.

No mesmo sentido foi o art. 5º do Decreto n. 8.264/2014, que regulamentou a Lei n. 12.741/12.¹⁸ Coube, pois, ao Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, por vezes chamado, com a mesma sigla e CNPJ n. 08.611.302/0001-08, de Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, o papel de estimar tais valores. Tamanha, por certo, a dificuldade operacional para tanto, sobretudo para contemplar os tributos da União, dos 26 (vinte e seis) Estados, do Distrito Federal e dos 5.568 (cinco mil quinhentos e sessenta e oito) municípios. Tanto que, motivo do veto aos incisos V e VI do § 5º e § 9º do art. 1º da Lei n. 12.741/2012, foram excluídos do cálculo o IRPJ e a CSLL pagos pelos fornecedores.¹⁹ A esta dificuldade se soma, por óbvio, o aparente viés com que o IBPT conduz suas pesquisas.²⁰

Não obstante, passando despercebida ou não a estimativa do IBPT no rodapé das notas fiscais, pode-se inferir que a tributação do consumo é um fator de limitação do poder de compra dos contribuintes e, por conseguinte, de sua qualidade de vida, pelo menor acesso, por exemplo, a bens e serviços, encarecidos por conta da tributação. Posto isto, não surpreende certo desgosto da população em geral com relação a tais tributos, sobretudo na dimensão que

¹⁸ “Art. 5º O valor estimado dos tributos mencionados no art. 3º será apurado sobre cada operação e, a critério das empresas vendedoras, poderá ser calculado e fornecido, semestralmente, por instituição de âmbito nacional reconhecidamente idônea, voltada primordialmente à apuração e análise de dados econômicos.” (Brasil, 2014).

¹⁹ No dizer da Presidenta, “[a] apuração dos tributos que incidem indiretamente na formação do preço é de difícil implementação, e a sanção desses dispositivos induziria a apresentação de valores muito discrepantes daqueles efetivamente recolhidos, em afronta à própria finalidade de trazer informação adequada ao consumidor final” (Brasil, 2012b). Mesmo argumento foi apontado nas razões de veto ao § 4º do art. 1º da Lei n. 12.741/2012: “O dispositivo obriga a apresentação ao consumidor de informação temerária, dissociada do efetivo recolhimento de tributos ainda em discussão administrativa ou judicial, situação em que, via de regra, está presente uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ademais, a proposta afronta a finalidade central da proposição, que é trazer informação adequada ao consumidor final, além de franquear a quem deve prestar as informações margem de manobra que pode inviabilizar a fiscalização e o cumprimento da própria lei” (Brasil, 2012b).

²⁰ A título ilustrativo, e sem a pretensão de invalidar, irresponsavelmente, o trabalho do Instituto, veja-se a “nomenclatura” que o IBPT utiliza em suas ferramentas e calculadoras, como o Impostômetro e o Empresômetro, com inegável destaque para as calculadoras “Tirano Tax” e “Tributo Gulosso”, esta com “o objetivo de esclarecer a população sobre quantos dias por ano cada um trabalha para pagar tributos, bem como sobre quantos anos cada um trabalha na sua vida para pagar tributos” (Câmara, 2012, p. 3).

as relações de consumo vêm recebendo na atualidade. Como descreve Paulo Bonavides (2001, p. 69), chegou-se ao ponto de que “o cidadão é o consumidor, a sociedade é o mercado”. Mais ainda, para Felipe Meira Marques (2014), a própria noção de cidadania vem-se ressignificando no “supercapitalismo”, com a cidadania política dando lugar a uma cidadania consumerista, de caráter mais individualista.

Ocorre, porém, que o problema da tributação indireta não reside em se atingir ou não o consumo ou o “poder de compra” dos contribuintes: a proteção ao consumidor, tida como garantia fundamental e fundamento da ordem econômica (art. 5º, inciso XXXII, e art. 170, V, da Constituição Brasileira), não é absoluta, como nenhum direito é. Ademais disso, é totalmente constitucional e necessária a utilização dos tributos, por sua função indutiva, extrafiscal, de controle da economia, como instrumento de regulação do consumo.

O problema reside, pelo contrário, mais na relação tributária entre contribuinte e Estado do que na relação de consumo entre contribuinte “de direito” e contribuinte “de fato”. O problema consiste na assim chamada “ilusão fiscal”, conceito nada recente, porém ainda carecedor de maiores investigações. Em linhas bem gerais, já adiantando o pensamento de Puviani (1903), pode-se entender o “contribuinte iludido” como quem desconhece: a) que tributos paga; b) a quem paga tais tributos; c) por que os paga; d) como os paga; e e) para onde vai o dinheiro arrecadado depois de entrar nos cofres do Estado. Posto dessa forma, há de se questionar uma relação jurídica da qual uma das partes não tem total compreensão.

Levando-se em conta os negócios jurídicos em geral, tem-se que o erro ou a ignorância pertencem à categoria de “defeitos do negócio jurídico”, com o erro ou a ignorância de uma parte num negócio privado tornando estes anuláveis. Na seara fiscal, em que se poderia falar num “negócio jurídico tributário”, a “ignorância” do contribuinte não pode, dessa feita, deixar de ser considerada também um problema, que inclusive perpassa tal relação jurídica (tributária), uma vez que “boa” parte dos contribuintes não é consciente da tributação, não a sabe, não a sente, daí falar-se também em “anestesia fiscal”.

Tal expressão, trazida por Aliomar Baleeiro (1973) como antônima à ideia de “consciência fiscal”, indica, justamente, que o contribuinte anestesiado (ou iludido) não tem a real compreensão do fenômeno tributário. Na conhecida metáfora da ave cujas penas são arrancadas sem que sinta qualquer dor, a tributação ocorre sem que contribuinte perceba o quanto paga a título de tributos. Mesmo com a entrada em vigor da Lei n. 12.741/2012, que obrigou a informação dos tributos incidentes sobre o preço de mercadorias e serviços aos consumidores pelos fornecedores, muito pouco se conquistou em termos de cidadania ou consciência fiscal.

Pelo contrário, como já assinalava também Baleeiro (1973, p. 197), “a anestesia fiscal” ainda é “apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais”, os quais por se tornarem o que chama de “inversamente progressivos”, por retirarem dos pobres maior percentual de recursos do que dos ricos, “já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas” (Baleeiro, 1973, p. 197). Nesse sentido, a chamada “Teoria da Ilusão Fiscal” merece atenção porque não apenas reconhece tal “anestesia” como um problema sociopolítico, tantas vezes causado pela ignorância em geral e generalizada da sociedade, mas também a percebe como verdadeira estratégia de dominação.

Tal problemática contrasta com a lógica já debatida em torno de um “dever fundamental de pagar tributos”, em “justiça fiscal”, em “moral tributária” etc. Fato é que, quando o Estado social, aqui não sendo necessário um resgate histórico para qualificá-lo, abandona a postura absenteísta do Estado liberal, passando a promover direitos por meio de políticas públicas, justamente o custeio de tal promoção ganhou maior relevância. Em verdade, passou a considerar “o custo” de todos os direitos, não apenas daqueles socialmente pautados, na emblemática obra de Sunstein e Holmes (1999).

Segundo os autores, todos os direitos prescritos pelo Estado, independentemente a que tipo, ordem, geração ou dimensão pertençam, dependem de um dispêndio de recursos estatais, têm um custo estatal. Em suas palavras, “onde há um direito há um remédio”,

significando isto que “[o]s indivíduos gozam de direitos, num sentido legal e não moral, apenas se os erros que sofrem forem reparados de forma justa e previsível pelo seu governo”, sendo antiquada a “distinção entre direitos negativos e direitos positivos”, uma vez que “todos os direitos legalmente aplicados são necessariamente direitos positivos” (Sustein; Holmes, 1999, p. 43, tradução livre).

Assim, todos os direitos, até mesmo aqueles decorrentes apenas da abstenção estatal, como a própria liberdade de locomoção, o direito de ir e vir etc., possuem um custo, os direitos são custos públicos, o que ocorre com “todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual” (Nabais, 2010, *online*). Daí o conceito elaborado de “liberdade privada com custo público” e, por tal razão, dependente dos tributos.

No mesmo sentido, arremata outra vez Nabais (2010, *online*), que “todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos [...] não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, em regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento”. Obviamente, assim como “os lírios não nascem das leis” – como diria Drumond –, também não dão em árvores os direitos, na temperada metáfora de Flávio Galdino (2005).

Nesse sentido, ao passo que todo o ordenamento jurídico, todos os direitos neste elencados, tudo depende de um financiamento público, a atividade do cidadão, enquanto contribuinte e, potencialmente, fiscal dos gastos, ganha relevância inédita. Ademais, o problema do custo dos direitos aponta para a necessidade de um maior zelo no trato, igualmente, das finanças públicas, quando se contrapõe à obrigação do Estado de promover direitos, (in)justamente a escassez de recursos – sob o coringa da “reserva do possível”. A decisão do governante há de ser, obviamente, mais sensível a tal questão, ou a atenção do cidadão há de redobrar-se nesses casos.

Na visão de Tipke e Yamashita (2002, p. 15), “[o] dever de pagar impostos é um dever fundamental”, uma vez que “[o] imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”. Para os autores, o Direito Tributário não se dedica apenas à relação entre contribuinte e Fisco, Estado e cidadão, mas especialmente à relação deste último com os demais, isto é, entre cidadão e cidadão (Tipke; Yamashita, 2002).

Esse dever fundamental, segundo Marciano Buffon (2009, p. 259), consiste “[n]o principal dever da cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonegado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos”. Para o autor, se para o Estado social contemporâneo são necessários recursos para promover uma justiça social, estes recursos, numa economia capitalista, são “originados da arrecadação de tributos, ou seja, do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos (Buffon, 2009, p. 259).

Com efeito, tem-se que, diante de um *dever* fundamental de pagar tributos, com este dever se relaciona necessariamente um *direito* de saber por que pagar, o quanto pagar, como pagar, quando pagar, a quem pagar etc. Quantos cidadãos, mesmo os mais ilustrados, compreendem tudo isto, estando sujeitos ao mencionado dever fundamental? Ora, Klaus Tipke (2002), citando Joseph Isensee, aduz justamente ao contribuinte ordinário como alguém que não comprehende as leis fiscais que o afetam, ou alguém não entende sequer o conteúdo de suas próprias declarações tributárias, que assina cegamente o lhe prepara seu contador.

Como adverte o autor, se “nem sequer o jurista médio – capacitado para o exercício da judicatura – comprehende as leis tributárias” (Tipke, 2002, p. 11, tradução livre), como o poderia o cidadão comum? É quando o problema da chamada “ilusão fiscal”, que pode ser brevemente definida como a realidade em que “os contribuintes escolhem suas cestas de gastos e impostos sob um conjunto limitado de informações e/ou com base em um conjunto de informações falsas” (Araújo, 2014, p. 15), passa a reclamar maiores atenções.

Ocorre que, em se dedicando a estudar o Direito Tributário brasileiro, nas mais diversas perspectivas que este campo abrange, percebe-se um cenário de desgosto, de insatisfação por parte da sociedade brasileira como um todo. A própria expressão “carga tributária” já traz consigo grande negatividade. Há sempre quem confunda a espécie “imposto” com o gênero “tributo”, justamente pela semântica mais negativa do primeiro – algo que é imposto, uma imposição, coisa de quem (Estado) “impõe” algo a outro (contribuinte). No mesmo sentido, o símbolo do Imposto de Renda, desde há muito, é um leão!

Como bem já ressaltara Cavalcante (2009), essa simbologia “leonina” é completamente incompatível com atual desenho constitucional que se faz de um Estado democrático de Direito para o Brasil. A figura animalesca, de mordedura implacável, traduz um inegável aspecto coercitivo e burocrático da atividade fiscal, aceitável somente na época em que fora idealizada como propaganda: nos anos 1970, auge da Ditadura Militar. Igualmente, na atualidade, destacam-se os inúmeros “impostômetros”, “sonegômetros”, pesquisas, estatísticas, mais ou menos ou nada rigorosas, mas que sempre denotam algo de ruim.

O problema é que, neste cenário, de verdadeira deslegitimização do Estado Fiscal, a questão que mais deveria ser pautada nesse processo – porque não é mera retórica, nem se prende aos extremos do pró-Fisco/pró-contribuinte –, isto é, a da “ilusão fiscal”, acaba por ter o mesmo destino da *Teoria* de 1903 que se dedicou a defini-la: o olvido, o esquecimento.

Assim, a relevância acadêmica da presente pesquisa assiste, de logo, na exígua exploração do tema no Brasil, sendo encontrados muito poucos trabalhos no assunto, mais raros ainda os que dedicam uma análise jurídica da matéria, estando adequada a pesquisa à Área de Concentração do Programa, e ainda à Linha de Pesquisa e ao Projeto Específico assinalado.

Como justificativa social da pesquisa, por outro lado, ao se levantar, como hipótese inicial, a “ilusão fiscal” como maior empecilho à consubstanciação de uma “democracia fiscal” ou da própria democracia, os desdobramentos políticos e sociais que tal problema acarreta:

ignorância da população quantos aos tributos e finanças; permanência de uma apatia ou antipatia fiscal meramente retórica; desmandos no trato das finanças públicas por parte dos governantes. Importa, pela dimensão social que o problema possui, a investigação deste, para sua solução.

Por último, como justificativa pessoal, tem-se por continuar os estudos já iniciados no assunto, mesmo que pontualmente, ainda na Graduação (Cunha, 2014), passando pela pesquisa do Mestrado (Cunha, 2017a), rendendo o próprio assunto “Ilusão fiscal” e discussões afins premiação nacional ao autor (Cunha, 2017b) e publicações de alcance local, nacional e internacional (Cunha, 2020) (Cunha, 2021) (Cunha, 2023a) (Cunha, 2023b). Não é tema de que se sabe já muito; pelo contrário; é um tema que se busca ignorar cada vez menos.

De outra banda, o ineditismo e a originalidade da pesquisa já se podem assinalar por meio de um expediente simples, como uma pesquisa num dos maiores buscadores acadêmicos do país, a Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações – BDTD, desenvolvida e mantida pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia – IBICT. Numa busca com a expressão “ilusão fiscal”, realizada no dia 18 de janeiro de 2025, data do fechamento desta versão, dos quase 1 (um) milhão de documentos constantes da referida base, retornaram apenas 16 (dezesseis) resultados: 7 (sete) dissertações; 9 (nove) teses.

Cumpre salientar, ainda, que destes resultados, apenas 1 (um) enfrenta a “ilusão fiscal” segundo uma abordagem jurídico-normativa, todavia o fez ainda em 2021, antes da aprovação da ainda PEC n. 45/2019. Os demais trabalhos, em verdade, cuidam de pesquisas nas áreas de Economia, Administração Pública, Controladoria e Ciências Contábeis. Isto talvez se deva pela pouca difusão dos autores estrangeiros em matéria de Psicologia das Finanças e a inexistência de traduções de suas obras para a língua portuguesa, ou ainda pelo desinteresse geral – salvo raras, porém valorosas exceções – dos tributaristas e financistas por questões “metajurídicas”.

Parafraseando Machado Segundo (2014), quando se refere à raridade de abordagens dos tributaristas modernos em torno da Ética nas relações tributárias, os juristas acabam tangenciando o tema da “ilusão fiscal” por considerarem-no demasiado econômico, sociológico ou psicológico, assim como o evitam os economistas, sociólogos e psicólogos, por considerarem tal problemática, no campo do Direito Tributário e Financeiro, “normativa demais”.

Isso porque é fato que a ilusão fiscal existe, e é até sabida pelos governantes, “negá-la ou assumir posturas metodologicamente agnósticas é uma boa iniciativa para que as suas consequências negativas sobre as democracias se avolumem.” (Mourão, 2009, p. 4). Cabe, pelo papel que a Academia deve assumir, dedicar, cada vez mais, seus intelectos e suas energias à exploração deste tema, sendo o degrau de Doutoramento espaço propício para amadurecerem as pesquisas que se vem desenvolvendo neste âmbito desde 2013/2014.

Certo é que, não tão recentemente se vem discutindo a necessidade de uma feição mais democrática do Estado Fiscal, ainda que se tenha convencionado aceitar as disciplinas jurídicas de Direito Tributário e Financeiro como as menos democráticas. A bandeira de um “Estado Democrático-inclusive-em-relação-aos-tributos” não é recente. A exemplo disso veja-se obra de Leon Say, de 1886, “*Les solutions démocratiques de la question des impôts*”, quando o Brasil sequer era República, muito menos uma democracia.

Antes mesmo, porém, François de Quesnay, já no seu *Tableau Économique*, de 1758. Adam Smith, na *Riqueza* de 1776, isto sem recorrer, num desnecessário regresso ao infinito, a passagens de pensadores como os gregos Platão, Aristóteles e Xenofonte, e os romanos Catão, Varrão, Columela, Cícero e Paládio, no Império Romano. Verifica-se, pois, já algum tempo, a necessidade de se apararem as arestas ainda “autocráticas” ou “plutocráticas” do Direito Tributário e Financeiro.

Dessa feita, sendo o Fisco ainda é visto como um monstro exator, como uma Quimera Fiscal²¹, ressalta que ainda maiores questionamentos acerca da (ausência de) democracia nas finanças públicas. Nesse sentido, como hipótese de trabalho, projeta-se que, enquanto perdurar a ilusão fiscal, como acidente social ou mesmo estratégia de dominação política dos Governantes, o Estado brasileiro como um todo padecerá de deslegitimização. Supõe-se que nenhuma ideia de democracia, cidadania, “autotributação”, “contrato social” acataria que uma das partes deste “acordo” atue sem compreender sequer um mínimo de seus “termos”.

Com efeito, a “deslegitimização” à que se refere aqui recobra um conceito menos legalista de legitimidade. Isso porque mesmo o histórico princípio da legalidade, se esvaziado de seu conteúdo protetivo que data da *Carta ou Concordia* de 1215, acaba por representar mera expressão formal e acabada do estatismo jurídico positivista que serve às ideias liberais. Nesse sentido, Paulo Bonavides (2001) refere-se a uma “despolitização da legitimidade”, a qual teria sido utilizada pelo Estado liberal para apropriar-se “por via oblíqua” dos direitos sociais e da teleologia do poder.

Segundo ainda Bonavides (2001, p. 17-18), “a legitimidade tem-se apresentado, de último, nas reflexões jurídicas sobre a matéria, despolitizada, neutralizada e subsumida, por uma suposta evidência de sua identidade conceitual e axiológica com a legalidade”. No mesmo sentido, James Marins (2011, p. 775) destaca que muito de poder foi conferido ao Estado “sob o disfarce da legalidade”, com o que se deve ter sempre cuidado, mantendo-se atento “para todas as manifestações que induzem à hipertrofia do poder estatal sobre o indivíduo, ainda que incidentais, sobretudo quando se apresentam sob o disfarce da legalidade”.

²¹ A metáfora lembra o monstro de 3 (três) cabeças da mitologia grega, uma das quais é a de um Leão, representando, a um só tempo, o Legislativo – que cria as Leis Tributárias; o Executivo – que as executa; e o Judiciário – a quem o último recorre caso a Lei Tributária não seja cumprida. Essa imagem negativa, a que chamamos de “quimerização do Estado Fiscal”, é recorrente em várias obras, tendo especial destaque na obra de James Marins: MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

Ainda que se considere, exagerado pensar a legitimidade totalmente apagada pela legalidade, acerta dizer que é realmente necessária uma “repolitização da legitimidade” (Bonavides, 2001), uma vez que a lei, claramente insuficiente para legitimar uma postura Estatal, é muitas vezes utilizada como fundamento para o ilegítimo. As vias judiciais estão lotadas de processos a que se deu origem (in)justamente porque a Autoridade tributária não se posicionou a favor (dos direitos fundamentais) do contribuinte por suposto “respeito à lei”.

Daí porque tanto se fala em “constitucionalidade tributária”, acima da legalidade tributária, havendo mesmo quem defenda uma verdadeira autonomia científica ao chamado “Direito Constitucional Tributário”, pela exaustividade de normas de cunho constitucional a disciplinar a tributação brasileira, ainda mais após a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023. Vale, no entanto, a ressalva de Carlos César de Sousa Cintra (2011) a quem proponha, nessa autonomia científica, ilhar tais normas constitucionais em matéria tributária do todo que compõe a Constituição Federal de 1988, que deve ser compreendida, sempre, com um todo.

No dizer do autor, sendo o Direito como um todo (e não apenas o Direito Constitucional) um universo uno (*uno universo iure*), “é totalmente inadequada a tentativa de segregar o conjunto de normas tributárias contidas no texto constitucional, com o intuito de reconhecer autonomia científica àquele microssistema normativo – direito constitucional tributário” (Cintra, 2011, p. 33). A partir disto, surge mais uma hipótese de pesquisa, necessariamente ligada à primeira, no sentido de que: como a tributação do consumo, no caso de ocorrência (ou prática) de uma “ilusão fiscal” generalizada, acarreta em matéria de constitucionalidade da própria tributação do consumo, isto é, não haveria um confronto – em nada aparente – entre os direitos fundamentais previstos nos arts. 5º, 6º, 7º e alhures, da CF/88, com a disciplina que a mesma CF inaugura a partir de seu art. 145?

Com efeito, busca-se refletir se o fato de a tributação do consumo ser historicamente atribuída e mesmo prevista desde as primeiras Constituições é suficiente para que ela contrarie,

num escape às imunidades tributárias também constitucionalmente previstas, toda uma gama de direitos e garantias fundamentais? Parte-se da hipótese simples de que não é porque a tributação do consumo é paradigma que não é ela um paradoxo em si mesma, à vista dos fenômenos da repercussão, da regressividade e, com especial atenção, ao da Ilusão Fiscal.

De logo, verifica-se a necessidade de uma abordagem multifatorial da relação de consumo, da tributação incidente sobre este fato gerador e do fenômeno da ilusão por si só, partindo-se de uma diagnose completa de 3 (três) objetos, necessariamente em comunicação direta, dialética: o que foram, o que são e o que serão, para uma prognose encimando o texto já aprovado da referida EC n. 132/2023.

À vista disto tudo, questiona-se: (i) em que consiste esta assim chamada “ilusão fiscal”? (ii) tem tal conceito qualquer projeção no mundo jurídico, isto é, relaciona-se tal instituto com direitos, obrigações, interesses ou deveres, regras ou princípios da ordem jurídica brasileira? (iii) de que forma tal fenômeno se projeta, intensifica e catalisa na atualidade, especialmente no cenário de infodemia, desinformação e hiperconsumo?

Questiona-se ainda: (iv) está o Sistema Tributário Nacional munido das ferramentas necessárias, se não para contornar totalmente, ao menos mitigar tal problema, sob pena de ser mesmo a ilusão fiscal compreendida não como acidente, mas como expediente, no caso, de dominação? e (v) o que a legislação, a jurisprudência e a doutrina estrangeira têm a contribuir, como boas práticas, na superação do problema da ilusão fiscal, para além da inócuas informações veiculadas nas notas fiscais e programas de educação fiscal?

A partir de tais hipóteses de trabalho, objetivou a presente tese resgatar, conceituar, para ao final diagnosticar, em cotejo com a atual disciplina da tributação do consumo no Brasil, a referida “ilusão fiscal”, ao que se segue a análise de boas práticas no próprio país e no mundo para contorná-la. Isso porque, pela semântica social e moral em que está imersa a fiscalidade atualmente, tal problema deslegitima o Estado brasileiro como um todo, sobretudo quando se vislumbra a “ilusão” não como efeito de políticas públicas ineficientes, mas, pelo contrário,

como política de Governo, tendente a manter seu controle sobre os que ignoram a dinâmica fiscal.

No mesmo sentido, tem-se como objetivos específicos da presente pesquisa, em número de 3 (três): analisar i) delimitar o conceito de “ilusão fiscal”, sua forma e conteúdo segundo a doutrina, notadamente a estrangeira, diante na lacuna de pesquisas no assunto no Brasil, apresentando igualmente uma visão panorâmica do cenário de ilusão fiscal brasileira, realizando, para tanto, pesquisas documentais e estatísticas; ii) analisar a intrínseca relação entre a tributação do consumo vigente, sua progressividade “às avessas” e de que forma tal tributação reclamou maiores atenções, especialmente no últimos anos, em virtude a Pandemia de Covid-19, bem assim por conta da virtualização das relações de consumo; e ainda (iii) verificar de que forma as alterações trazidas pela EC n. 132/2023 e pela LC n. 214/2025, contribuem para a superação do problema da ilusão fiscal no país, além de apontar o que ainda resta a ser feito.

Para tanto, em sede de metodologia, a pesquisa classifica-se, quanto ao tipo, como bibliográfica, dado que “explica um problema a partir de referências teóricas” e baseia-se “na análise de literatura já publicada” (Bastos, 2006, p. 31), em livros e artigos de periódicos no assunto. Classifica-se como pura quanto à utilização dos resultados, tendo por fim “aumentar o conhecimento do pesquisador para uma nova tomada de posição” (Bastos, 2006, p. 40).

Por último, por ocupar-se de descrever a realidade (problemática) à qual se dedica, classifica-se quanto aos objetivos como descritiva (Gil, 2008). Nesse sentido, como leituras primordiais foram enfrentadas as obras de Mill (1872), Puviani (1903), Bujanda (1977), Tipke (2002) e Schmölders (2006), entre outros. Houve como fonte de pesquisa igualmente relevante a consulta a documentos, estatísticas e bases de dados consolidadas entre outras dotadas de rigor, notadamente do IBGE, IPEA, ICET, CONFAZ, CGU e da própria Receita Federal do Brasil, pelo que se poderá também configurar a pesquisa como do tipo documental.

Nesse sentido, o primeiro capítulo é dedicado à conceituação detalhada da ilusão fiscal, um fenômeno clássico e, paradoxalmente, negligenciado no campo jurídico-tributário.

Partindo da *Teoria dell'Illusione Finanziaria* de Amilcare Puviani (1903), traça-se uma análise que perpassa suas raízes históricas e seus desdobramentos mais emblemáticos, como o efeito flypaper, a preguiça fiscal e a cunha tributária. Esses paradigmas, à primeira vista econômicos e psicológicos, são investigados sob a ótica jurídica, demonstrando como a ignorância tributária compromete a relação contribuinte-Fisco e fere a legitimidade estatal.

O capítulo, assim, estabelece um diálogo necessário entre o Direito Tributário, a Teoria Econômica e a Psicologia das Finanças, apontando como o conceito de ilusão fiscal pode ser comparado aos institutos, por exemplo, do erro e da ignorância, que encontram inegável repercussão em outros ramos jurídicos, como o Direito Penal e o Direito Civil, o que acena para inevitáveis implicações normativas de um “erro tributário”.

O segundo capítulo aborda a tributação do consumo em sentido amplo, pontuando ainda seu principal malefício, qual seja o fenômeno da repercussão econômica dos tributos indiretos, o que torna regressiva tal modalidade de tributação. A problemática da tributação do consumo é também abordada em duas grandes mudanças de paradigmas – ou no mínimo de abalo destes – quais foram a Pandemia de Sars-Cov-19, o “Novo Coronavírus”.

No capítulo final, realiza-se uma análise sistemática e prognóstica das alterações trazidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e de sua regulamentação pela Lei Complementar n. 214/2025, com relação à tributação do consumo. Este capítulo investiga os desafios de implementação e as potenciais contradições do novo modelo tributário, especialmente no que tange à manutenção ou mitigação da ilusão fiscal.

Paralelamente, discute-se o papel de boas práticas, desse o âmbito nacional, até exemplos internacionais, de ferramentas de combate à ilusão fiscal, senão de estímulo a uma maior *tax awareness*, sugerindo desde a utilização de instrumentos clássicos, como a educação fiscal, até inovações já mesmo utilizadas no Brasil, como a *gamificação*, como mecanismos de construção de uma cidadania fiscal consciente e participativa. Em que pese a recente regulamentação da matéria, datada, conforme já assinalado, do último dia 16 de janeiro de 2025,

o capítulo ainda enfrenta possíveis – ou prováveis – consequências da reforma em matéria de ilusão fiscal.

2 A ILUSÃO FISCAL COMO MÉTODO, COMO PROBLEMA E SUA INEVITÁVEL PROJEÇÃO (REPERCUSSÃO) JURÍDICA

Cuida o presente capítulo de, antes de propor soluções, investigar justamente o problema, no caso, o da ilusão fiscal. Nesse sentido, já advertimos que “[u]ma investigação científica que se propõe a sugerir soluções a um problema deve, justamente, definir este último, e com todas as letras” (Cunha, 2025, p. 23). Parte-se, pois, como proposta mesmo pedagógica, dos primeiros estamentos de uma taxionomia de Bloom (1956), quais sejam os de conhecimento, compreensão e análise, para, só depois, enfrentar possíveis aplicações, sugestões e superações ao problema.

Ademais, adverte-se ainda que, sem pecar por uma incursão metalinguística, isto é, uma tese que fale sobre teses, o resgate conceitual realizado no presente capítulo não é vazio de sentido, justificando-se sobretudo pela carência de estudos nacionais sobre o tema, notadamente na área jurídica. Não houve aqui, honestamente, mera revisitação e compilação de conceitos já sabidos de todos, com um resgate infinito de princípios gerais e institutos tributários, expediente já há muito condenado por Oliveira (2003) e, mais recentemente, por Monebhurrun e Varella (2013).

Com efeito, releva ainda mais partir de uma perfeita definição do que vem a ser a assim chamada “ilusão fiscal” por conta de provável confusão de tal expressão com outras já amplamente utilizadas no Direito Tributário, como “elisão”, “elusão” e “evasão”, as três igualmente acompanhadas do epíteto “fiscal”, intensificando ainda mais a paronímia entre tais expressões. Frise-se, de logo, contudo, que a “ilusão fiscal” em nada se confunde com tais institutos, os quais comportam conceitos autônomos e já amadurecidos faz tempo, apesar de uma possível confusão entre os conceitos – se não pelo seu conteúdo, pela sua forma, pela própria nomenclatura.

A confusão pode ainda aumentar se incluídas, como o faz a doutrina, subcategorias ou subclassificações para estes mesmos institutos, a saber “evasão fiscal legítima”, “evasão

fiscal ilegítima”, “evasão fiscal lícita”, “evasão fiscal ilícita”, “elisão fiscal eficaz”, “elisão fiscal ineficaz”, entre outras tantas, igualmente criadas para explicitar os três institutos acima referidos – elisão, elusão e evasão (Bogo, 2011). Se a confusão ocorre, pois, com conceitos já há muito trabalhados pela doutrina nacional, cumpre, inicialmente, distanciá-los do conceito que é o cerne da presente pesquisa – o de “ilusão fiscal”.

Nesse sentido, tem-se, de forma sucinta, que a “elisão fiscal” corresponde, na lição de Ives Gandra da Silva Martins (2014, p. 105), a um “procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas da lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributo”. O mesmo autor, todavia, coloca a “evasão fiscal”, em sentido contrário, no campo da ilicitude, quando não ocorre, dolosa ou culposamente, o recolhimento de tributo por conta de simulação, fraude ou sonegação praticada pelo contribuinte.

Trata-se, pois, da distinção histórica, levantada na doutrina tributária brasileira por Antônio Dória (1971) para o binômio elisão/evasão, a partir de quando se passou a incluir as condutas lícitas (ou legítimas) no primeiro conceito; e as ilícitas (ou ilegítimas), no segundo. Não obstante, a doutrina a partir de então ainda insistia em subclassificações ou subcategorias, como “evasão omissiva”, sinônimo de “evasão por inação” ou ainda de “evasão própria”, a qual se subdividiria ainda em “sonegação” (intencional) e um mero erro tributário, praticado por ignorância. Já o conceito de “evasão comissiva lícita” estaria mais próximo da ideia de “elisão fiscal” (Dória, 1971).

Ocorre que, no dizer de Camara (2004, p. 11-12), “[s]e num primeiro momento o tema da elisão fiscal se esgotava na dicotomia elisão (lícita) / evasão (ilícita), a tensão existente entre a autonomia privada e o poder de tributar fez com que a doutrina predicasse o reconhecimento de um *tertium genus* entre ambas figuras”, quando surge o conceito de “elusão fiscal”, como uma figura que não é lícita como a elisão, mas também não é *diretamente* ilícita como a evasão, tratando-se de uma nova categoria, qual a de “ato ilícito atípico”. No dizer de Heleno Taveira Tôrres (2003, p. 36), trata-se de atos ou negócios jurídicos *formalmente* lícitos,

praticados com observância da lei, mas que se utilizam de “escapatória, escamoteação, estratagema, subterfúgio”, isto é, buscando *ilicitamente* escapar à tributação.²²

Nesse sentido, tímida contribuição nossa sobre o assunto, encontrável em Cunha (2025), inclui, não por acaso, todas estas categorias (elisão, elusão e evasão) dentro do grande conceito de “resistência fiscal”, a qual comportaria tanto figuras jurídicas, antijurídicas e mesmo antejurídicas, a saber, pelo exercício regular de um direito ao planejamento tributário, pela prática de crimes contra a Ordem Tributária e pelo exercício do direito de resistência e suas espécies (objeção de consciência, desobediência civil etc.), quando a oposição não é apenas ao Fisco, mas ao Governo ou ao próprio Estado. Assim, a elisão tributária seria uma forma de resistência lícita às exações, ao passo que a elusão e a evasão seriam formas de resistência ilícita.

Fato é que tal terminologia ainda se encontra longe de uma unissonância na doutrina mundial, justamente porque “elisão”, “elusão” e “evasão” são institutos próprios do Direito Tributário, e não da Teoria Geral do Direito, uma vez que “[a]s características que definem ou distinguem essas duas categorias jurídicas não possuem semelhanças suficientes, em todos ou na maior parte dos ordenamentos jurídicos, que possam autorizar a confecção de uma fundamentação teórica universal e uma definição especulativa abrangente” (Bogo, 2011, p. 102).

Tal estado de coisas se faz sentir mesmo com relação ao aspecto mais pragmático de toda esta discussão, a qual envolve a técnica do assim chamado “planejamento tributário”, compreendido por Tôrres (2003, p. 24) como mera “técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer

²² A distinção entre elisão, evasão e elusão é muito bem ilustrada, novamente por Tôrres (2003, p. 39), quando apresenta ele as “possibilidades” ou “alternativas”, postas à disposição do contribuinte no exercício – regular ou não – de sua liberdade: “I) buscar evitar a incidência tributária sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante uma legítima economia de tributos. Mas também pode tomar condutas diversas, de tal modo que, não querendo II) descumprir a legislação diretamente (evasão), passa a buscar a “economia de tributos” mediante negócios III) simulados ou IV) organizados com estratagemas e artifícios, de modo a afastar-se do campo da incidência ou a coincidir com hipóteses de incidência menos onerosas. Tudo em prejuízo da Fazenda Pública.”

conseqüência dos atos projetados”. Como relata Santos (2010), em artigo publicado na *Revista Nomos*, deste Programa de Pós-Graduação em Direito, mesmo planejamento tributário encontra sinonímia com as expressões “gestão fiscal”, “engenharia fiscal”, “economia de opção”, “opção fiscal”, “evitação fiscal”, “prevenção fiscal” e, obviamente, “elisão fiscal”.

Fato é que tal imprecisão terminológica se faz perceber mesmo na doutrina estrangeira, notadamente a europeia, quando tratam, por exemplo, os italianos das hipóteses de *elusione lecita e pianificazione fiscale*, a referirem-se à elisão e ao planejamento tributário, além das expressões *evasione* e *elusione fiscale*, esta última derivando da expressão latina *ex ludere*, por sua vez relativa a *ludus*, justamente o “jogo” (*gioco*, em italiano) por meio do qual se minimizam os encargos tributários (Germano, 2010). Ainda no continente europeu, tem-se, entre os espanhóis, ao lado da expressão *planificación fiscal*, tida como legítimo exercício de uma *economía de opción*, a qual teria como limites legais a *fraud de ley tributario* e as *anomalías negociales* (Santos, 2010).

Tal multiplicidade de conceitos também se faz perceber na tradição anglo-saxônica, quando despontam, em língua inglesa, as expressões *tax evasion*, *tax fraud*, *tax planning*, *tax minimizing*, *tax mitigation*, *tax avoidance*, estas “nem sempre com grande clareza terminológica”, como adverte Santos (2010, p. 230), sendo certo ainda que no Direito Tributário Germânico se percebe reflexão em torno dos conceitos de evasão, evitação e elisão fiscais, indicadas pelas expressões *Steuerhinterziehung*, *Steuervermeidung* e *Steuerumgehung*, outra vez distintas umas das outras (Santos, 2010).

Dessa feita, a mesma preocupação terminológica com tais termos, que reverberaram ainda no reconhecimento da existência, no Direito Positivo brasileiro e estrangeiro, de normas gerais antievasivas, antielisivas e antielusivas, deve ser igualmente empregada ao deslinde da “ilusão fiscal”, a qual não recebeu, na doutrina jurídica pátria, a mesma gama de debates que recebeu o trinômio elisão-elusão-evasão e suas subcategorias ou subclassificações até hoje. Reclama a “ilusão” a mesma energia porque, em seu estudo, despontam também categorias e

subcategorias das mais insólitas, em muito pouco conhecidas dos juristas, inclusive os tributaristas, apesar de já debatidas por financistas e economistas.

Cumpre, pois, definir o que vem a ser tal “ilusão fiscal”, para, a partir de tal expediente, concebê-la como fenômeno de repercussão igualmente jurídica, além de econômica e financeira, obviamente traçando a relação de tal conceito com os institutos mais ou menos ou nada conhecidos em torno da tributação do consumo, notadamente “tributação regressiva”, “tributação indireta”, “incidência estatutária”, “incidência econômica”, “repercussão tributária”, “cunha tributária”, “efeito ‘papel pega-mosca’”, “preguiça fiscal”, “dependência fiscal”, “anestesia fiscal”, “consciência fiscal”, “regressividade cognitiva”, entre outros.

2.1 Ilusões em sentido amplo

Não obstante a aparente superficialidade de uma digressão etimológica, que recorrentemente inaugura os “capítulos conceituais” das pesquisas jurídicas, o expediente parece aqui salutar. Isso porque, linhas atrás, estava-se mesmo diante de toda uma discussão em torno de termos ou expressões que, para o senso comum, alheio às nomenclaturas jurídicas, são mesmo sinônimas, além de parônimas, ou seja, que se equivalem tanto na forma quanto no conteúdo, tanto no significante quanto no significado.

Dessa feita, tem-se que, no *Vocabulario Portuguez e Latino*²³ de Rafael Bluteau (1713), sabidamente o mais antigo compêndio lexicográfico em Língua Portuguesa de que se tem notícia, a palavra “ilusão”, à época grafada como *illusam* ou *illu ilusaõ*, guardava relação com os significados de “ilusão de ótica” (*illusam da vista*), remetendo às expressões latinas “*occularum allucinatio*” e “*visus error*”. Interessantemente, significava ainda um “engano do Demônio” (*Mali Daemonis fraus*) ou mero “erro do entendimento” (*Mentis error*), acepção mais próxima do objeto da presente pesquisa (Bluteau, 1713, vol. 4, p. 568).

²³ Digitalizado em todos os seus mais de 40 (quarenta) mil verbetes pelo Instituto de Estudos Brasileiros – IEB, da Universidade de São Paulo, ainda em 2008, sendo hoje disponibilizado também pela USP, no acervo *online* da Biblioteca Brasiliana Guita e José Mindlin – BBDM. Disponível em: <https://digital.bbm.usp.br/>.

No clássico *Novo Diccionário da Língua Portuguesa* (Figueiredo, 1913, p. 1064) define “illusão” como um “[e]ngano dos sentidos ou da intelligência” ou uma “[e]rrada interpretação de um facto”. A acepção não difere muito, por óbvio, dos significados encontrados nos dicionários de português americano (brasileiro), constando do “Aurélio” a definição como “[e]ngano dos sentidos ou da mente, que faz que se tome uma coisa por outra, que se interprete erroneamente um fato ou uma sensação” (Ferreira, 1986, p. 917).

No mesmo, sentido, define o Houaiss, exaustivamente, “ilusão” como “erro de percepção ou de entendimento”; “engano dos sentidos ou da mente”; “interpretação errônea”; “confusão de aparência com realidade”; “confusão de falso com verdadeiro”; “efeito artístico produzido pelo ilusionismo”; “manobra astuciosa para enganar, iludir”; “logro”; “mentira”; “fantasia da imaginação”; “devaneio”; “sonho”; “quimera”. E ainda como “promessa de prazer, felicidade, durabilidade etc. que se revela decepcionante, dolorosa ou efêmera”; “esperança vã”; “decepção”, “desilusão” (Houaiss; Villar; Franco, 2009, p. 1047).

Não por acaso, orbitando tal definição, a palavra “ilusão” encontra, como sinônimos, em língua portuguesa, os seguintes vocábulos, entre outros: “decepção”, “desencanto”, valendo também “desilusão”; “devaneio”, “fantasia”, “quimera” e “sonho”; “engano” e “imaginação”; “logro”, “engodo”, “mentira” e “tapeação”, além de aparecer como sinônimo, por exemplo, da palavra “alucinação”²⁴ (Houaiss; Villar, 2008, p. 50 e 451). Aparece, igualmente, como sinônimo de “erro”, “delusão”, “equívoco”, “errada”, “falácia”, “falibilidade”, “errância”, entre outros vocábulos (Azevedo, 2010).

Fato é que a palavra se origina do latim *illusio*, *illusione* (“zombaria”), advindo do verbo *illūdēre* (“iludir”), por sua vez constituído da prefixação do verbo *lūdere* (“brincar”,

²⁴ Diferentemente de Hoauiss e Villar (2008), Nascentes (2018), ao apontar os vocábulos “alucinação”, “delírio” e “ilusão”, difere a primeira e a segunda do terceiro: “Alucinação e delírio são estados mórbidos em que o sujeito percebe claramente uma sensação, sem que ela pareça exteriormente provocada por um objeto real; o erro é interno. Difere da ilusão em que, nesta, há sensação, mas a evocação da imagem não corresponde mais à sensação percebida; há um erro dos sentidos que faz tomar o falso pelo verdadeiro, a aparência pela realidade. O alucinado vê o que não existe; o que tem uma ilusão vê mal o que existe” (Nascentes, 2018, p. 111, destaque original).

“zombar”). O radical da palavra – *ludus* – , que significa “jogo” ou “brincadeira”, reflete o caráter enganoso e subjetivo associado ao conceito, demonstrando como a evolução linguística da palavra reflete transformações culturais e filosóficas em torno da palavra “ilusão”, cujo significado ainda se perde dentre suas cognatas: ludo, lúdico, ludoteca, ludíbrio, ludibriar, ilusionismo, ilusionista (Nascentes, 1955) (Cunha, 2010) (Houaiss; Villar; Franco, 2009).

Com efeito, ademais de tais impressões, tem-se que a palavra “ilusão” guarda ainda significados que uma análise meramente etimológica ou lexicográfica não é suficiente para compreender. Uma humilde incursão filosófica, por exemplo, vai encontrar, já na filosofia clássica, que a ilusão é concebida como uma tensão constante entre aparência e realidade, um tema amplamente explorado por Platão (2005) na *Alegoria da Caverna*. Ali, as sombras projetadas na parede da caverna, percebidas como a única realidade pelos prisioneiros, representam as ilusões que aprisionam a mente na ignorância, enquanto a luz exterior simboliza o conhecimento verdadeiro, acessível apenas pelo intelecto (Platão, 2005).

No mesmo sentido, Aristóteles (1984), em sua *Metafísica*, reconhece que os sentidos, embora essenciais à percepção inicial, são limitados e frequentemente enganosos. A razão, segundo o ele, é o instrumento que corrige tais falhas sensoriais, permitindo que o indivíduo transcenda a aparência e alcance a essência das coisas (Aristóteles, 1984). Já na filosofia moderna, o debate sobre a ilusão se intensifica, adquirindo contornos mais profundos e, por vezes, mais angustiantes.

Descartes (2005), por exemplo, levanta a inquietante hipótese de que um “gênio maligno” possa manipular nossas percepções, lançando uma dúvida radical sobre o mundo sensorial e reforçando a necessidade de um conhecimento absolutamente certo, resumido no célebre *cogito ergo sum* (Descartes, 2005). Kant (1990), por sua vez, distingue o fenômeno, ou seja, o mundo tal como é percebido pelos sentidos humanos, e o *númeno*, qual seja a realidade em si mesma, inacessível à experiência direta. Para Kant (1990), a ilusão não é apenas sensorial, mas também cognitiva, vinculada aos próprios limites do entendimento humano.

Fato é que o debate é igualmente vasto mesmo nas ciências médicas e sociais, notadamente a Psiquiatria, a Psicologia etc. A título de exemplo, *Manual Diagnóstico de Transtornos Mentais*, a Associação Americana de Psiquiatria (2014, p. 825), define tecnicamente “ilusão” como “percepção errônea ou interpretação incorreta de um estímulo externo real, como ouvir o farfalhar de folhas secas como se fosse o som de vozes”, aproximando-a do conceito de “alucinação”, o que não ocorre com Kaplan e Saddock (2017, p. 202), que colocam a ilusão num estamento abaixo da alucinação entre as alterações da sensopercepção.²⁵

Tais concepções, inevitavelmente, pela relevância que possuem, acabam reverberando em disciplinas outras, senão jurídicas, juridicamente relacionadas, quais sejam, por exemplo, a Psicologia Jurídica e a Medicina Legal. Para Fiorelli e Mangini (2015), por exemplo, a relevância dos transtornos do pensamento e da percepção para o Direito, sobretudo no que se refere a capacidade ou imputabilidade um indivíduo, ou mesmo afetando o depoimento de testemunhas. Alertam ainda os mesmos autores para a influência que os componentes culturais e as emoções exercem sobre a percepção das pessoas.

Isso porque, ao mesmo tempo, “a existência de componentes culturais na percepção de ilusões, ou seja, a ilusão tem a ver com expectativas socialmente ajustadas”, e “influência da emoção sobre a percepção, produzindo ilusões, é reconhecida e notória” (Fiorelli; Mangini, p. 17). Trazendo para o Estado do Ceará as alegorias que fazem os autores, sabe-se que é muito mais fácil um viajante – iludido – confundir uma nuvem com um “disco voador” num distrito afastado de Quixadá/CE, assim como um torcedor do Fortaleza Esporte Clube é bem mais sagaz ao verificar os erros arbitrais quando estes favorecem o Ceará Sporting Club.

²⁵ “Alucinações são percepções na ausência de estímulos que as justifiquem. Alucinações auditivas são aquelas encontradas com mais frequência no contexto psiquiátrico. Outras alucinações podem incluir visuais, tátteis, olfativas e gustativas (paladar). Na cultura da América do Norte, as alucinações não auditivas são, muitas vezes, indícios de que existe um problema neurológico, clínico ou associado à abstinência de substâncias mais do que um problema psiquiátrico primário. Em outras culturas, alucinações visuais foram relatadas como a forma mais comum de alucinação na esquizofrenia. O entrevistador deve fazer uma distinção entre uma alucinação verdadeira e uma percepção errônea de estímulos (ilusão). Ouvir o vento sussurrar por entre as árvores do lado de fora e pensar que um nome está sendo chamado é uma ilusão” (Kaplan; Saddock, 2017, p. 202).

No mesmo sentido, a Medicina Legal atesta a essencialidade da diagnose, da investigação médica, da perícia etc., seja para comprovar que determinada pessoa encontrava-se iludida (ou num nível maior de alienação), seja mesmo para comprovar que a ilusão era uma ilusão. É o que se pode concluir, por exemplo, nos casos de gravidez putativa – quando releva comprovar tanto se a vítima, de boa-fé, acreditava estar grávida sem estar, tratando-se de uma suposição de gravidez, e não de uma simulação de gravidez (França, 2017).

Digressões à parte, questiona-se, finalmente: em que consiste uma ilusão *fiscal*? De onde surgiu tal conceito, em que ramo do pensamento humano e sobre quais premissas? Mais do que isso, há que se questionar qual alcance tal conceito possui, na atualidade, passados mais de 120 (cento e vinte) anos desde que Puviani (1903) o inaugurara. Tal investigação, sobretudo diante das transformações que ocorreram neste século, com um sem-número de reformas, se não no Direito Fiscal brasileiro, no italiano, no europeu e mundial, para que não recaia a presente pesquisa em mera arqueologia jurídica.

2.2 A ilusão fiscal desde a “Teoria” de Puviani (1903) aos dias atuais

Estabelecer conceitos basilares, como premissas de toda uma construção teórica, é fundamental em todo trabalho, sobretudo em respeito a um método científico. Conforme assevera Monebhurrun (2015, p. 36), “é preciso conhecer os conceitos e os princípios que se pretende estudar antes de qualquer análise”, afinal deve o pesquisador abraçar “definições científicas e não apenas os seus preconceitos”, sobretudo por conta do alvoroço característico dos debates sobre a tributação. Todavia, ainda que se tratasse de ambiente menos tenso, a importância dos conceitos seria igualmente fundamental.

No caso do Direito, a relevância dos conceitos é ainda mais relevante por conta do desdobramento jurídico, político ou social que a adoção de um conceito ou de outro pode causar. Dizer que um delito entra ou não no conceito de “bagatela” é o que define se alguém será incriminado ou não. Certo é que, em sendo a norma objeto de preocupação da ciência

jurídica, sabe-se que, como afirma Machado (1987, p. 1), “em toda norma residem conceitos, de sorte que não é possível, sem um razoável domínio destes, conhecer um sistema normativo”. Sem uma perfeita compreensão dos termos e expressões constantes de uma norma, esta jamais poderia ser interpretada ou aplicada corretamente.

Tamanha é a relevância dos conceitos que há, também, os chamados “conceitos legais”, aqueles elaborados e promulgados, no interior dos textos normativos, pelo próprio legislador. Machado (2014, p. 11) assevera que tais conceitos são necessários “sempre que se está diante de conceitos não suficientemente conhecidos ou não suficientemente trabalhados na doutrina jurídica”. Busca-se, segundo o mesmo autor, “eliminar, ou reduzir, a vaguidade e a ambiguidade que residem nas palavras ou expressões” (Machado, 1987, p. 11). Essa vagueza ou multiplicidade de sentidos retiraria toda a segurança (certeza) que a norma precisa possuir.

Por outro lado, a relevância dos conceitos jurídicos assiste no ponto de que o próprio direito encerra verdadeiras odisseias e ilíadas conceituais em torno de si, como bem atesta Salmorán (1986, p. 19, tradução livre), para quem “poucas questões referentes à sociedade humana têm sido perguntadas com tanta persistência e contestadas de formas tão diversas, estranhas e, inclusive, paradoxais, como a questão: ‘o que é direito?’”²⁶. Sem falar na conhecida polissemia do termo, tão plurissignificativo, uma vez que, como afirma Paupério (2001, p. 35), “a palavra *direito* não é usada com sentido único. Pelo contrário, é comumente empregada **em** vários sentidos” (destaque original).

Segundo Ferreira, (2007, p. 36), não é surpresa, “os vocábulos jurídicos serem em sua maioria ambíguos e possuírem significado muito solto e abrangente”. Pior, todavia, que uma polissemia, com algo significando várias coisas, é sequer saber o que algo significa, ou imprimir-lhe um significado tão genérico quanto inútil. Nesse sentido, antes de se oferecerem soluções ao problema aqui estudado, há mesmo que se questionar: “o que é ilusão fiscal?”.

²⁶ Original em espanhol: “Pocas cuestiones referentes a la sociedad humana han sido preguntadas con tanta persistencia y contestadas de formas tan diversas, extrañas y, incluso, paradójicas, como la cuestión: ‘¿qué es derecho?’”.

Os conceitos de “renda”, “mercadoria”, “serviço”, “industrialização” etc. são o que define a incidência ou não dos tributos que utilizam tais verbetes. Vislumbram-se muitos conceitos aceitos quase que sem qualquer discussão, como os de “obrigação”, “crédito”, “débito”, “bem”, historicamente construídos no Direito Civil e dele importados. Há, porém, conceitos outros em nada pacificados, como o de “grande fortuna”. Como salienta Machado (2014, p. 11), “dúvida não pode haver de que esse domínio da realidade, que é o direito tributário, só será conhecido se dispusermos de um corpo sistematizado de conceitos [...]. Não se concebe uma Teoria Geral do Direito Tributário sem um bloco certo de conceitos.

Mas o que dizer de um conceito que, longe do senso e do consenso doutrinário, é muito pouco ou praticamente em nada discutido no Brasil, especialmente pelos juristas? É o que ocorre no caso do objeto deste estudo, sobre o que praticamente nada se fala, qual seja o de “ilusão fiscal”. Dessa feita, sabe-se que um primeiro conceito de “ilusão fiscal” fora desenvolvido por Amilcare Puviani, da Universidade de Perúgia, na região da Úmbria, Itália, em sua *“Teoria dell'illusione finanziaria”* (1903), obra esquecida tanto da academia quanto do mercado editorial.

Na obra, Puviani inaugura o que Bujanda (1977) viria a chamar de “ciência psicológica das finanças” (em espanhol: “*ciencia psicologica de la Hacienda pública*”)²⁷, compreendendo as primeiras abordagens do comportamento humano na seara fiscal. A obra transcendia já ali o campo econômico, alcançando dimensões políticas, sociais e mesmo jurídicas. Não obstante o “indubitável interesse e novidade” da tese, como relata Bujanda

²⁷ Em que pese a afirmação de Bujanda (1977), comprehende-se que disciplinas diretamente relacionadas com a lógica de Puviani (1903), até mesmo parecendo com o nome dado pelo tributarista espanhol, quais sejam as “finanças comportamentais”, a “psicologia financeira”, a “psicología económica” etc., possuem origem ainda mais remota. Foi no final do século XIX que a expressão “psicología económica” foi registrada pela primeira vez em um artigo intitulado com esse nome, publicado em um periódico de filosofia no ano de 1881, de autoria de Gabriel Tarde, jurista francês também é reconhecido como um dos precursores da psicologia social. Tarde defendia que os fenômenos econômicos demandavam uma análise mais detalhada dos aspectos psicológicos a eles relacionados. Posteriormente, em 1902, lançou ele o livro *La Psychologie Économique*, considerado um marco no surgimento oficial dessa área de estudo (Ávila; Biachi, 2019).

(1977, p. 209-210), tanto o autor quanto a obra caíram no desconhecimento geral²⁸, até tais ideias serem resgatadas por Mauro Fasiani em 1932, quase três décadas depois, e, mais tarde ainda, por James McGuill Buchanan, em 1967.²⁹

O trabalho de Puviani (1903) inicia com provocativa citação de Nicolau Machiavel, epigrafando sua obra, ao afirmar, em tradução livre, que o povo comum sempre se deixa levar pelo momento, sendo certo ainda - para Maquiavel – que, estando o mundo repleto de pessoas comuns, aquele que engana sempre encontrará quem se deixe enganar³⁰ - ou, como constumam dizer os jovens de hoje: o “trouxa” e o “esperto” que todo dia saem às ruas, e eles se vão encontrar. A passagem traduz tanto o tempo de crise em que escreveu Maquiavel (início do Século XVI) quanto aquela em que escreveu Puviani (início do Século XX).

Verifica-se, desde ali, que o conceito trazido por Puviani (1903), pioneiro na economia pública, denunciava uma suposta manipulação psicológica do cidadão por parte do Estado no campo financeiro, especialmente no que se refere à tributação e aos gastos públicos. Inicia, pois, como fizéramos na presente tese, trabalhando o conceito de “ilusão” em sentido lato, a qual define, não muito diferentemente do que encontramos, “uma representação errônea

²⁸ Estranhamente, como nas primeiras décadas e após para a *Illusione Finanziaria* de Puviani, a o mesmo destino tivera *Psychologie Économique* de Tarde, o qual “morreu pouco depois, e a psicologia econômica não avançou muito na Europa na primeira metade do século XX” (Ferreira, 2019, p. 166). À mesma época, um contemporâneo de ambos, Thorstein Veblen, tido também como precursor da Institutional Economy, “defendia, nos EUA, um alargamento dos horizontes para os estudos econômicos, de modo a abranger psicologia, biologia, ciência política, história e outras disciplinas”, o que fez “[...] por vários anos, mas não recebeu a merecida atenção, com economistas da época se contrapondo às suas propostas sob o argumento de que as teorias econômicas eram suficientes para aqueles estudos, aí se incluindo aquelas sobre a ‘natureza humana’, isto é, as concepções que tinham sobre o funcionamento psicológico dos chamados agentes econômicos, o que não deixou lugar para que perspectivas interdisciplinares florescessem naquele momento” (Ferreira, 2019, p. 166).

²⁹ A edição espanhola da obra de Buchanan a que tivemos acesso, pela sempre acessível Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará – BFD/UFC, data de 1973, todavia.

³⁰ No original, colhido da contracapa da edição de 1903 por Remo Sandron, em Milão, Palermo e Nápolis: “El vulgo ne va sempre preso con quello che pare, e con lo evento della cosa; e nel mondo non è se non vulgo; e li pochi non ci hanno luogo quando li assai hanno dove appoggiarsi”. Curiosamente, a edição indica que o trecho foi extraído do décimo terceiro capítulo de *Il Principe* quando, na verdade, o trecho é encontrado no capítulo dezoito. Faltou, pois, um algarismo “V” na indicação. Um erro gráfico de cem anos que torna o trabalho de consulta ao original ainda mais interessante!

em nossa mente de fenômenos por força de circunstâncias da mais variada natureza” (Puviani, 1903, p. 6, em tradução livre).³¹

Sendo, para o autor, a ilusão um gênero de múltiplas espécies, entre estas ele destaca as ilusões políticas (*illusione politiche*), as quais possuem um impacto direto na percepção do bem-estar dos cidadãos. Dessa feita, estando as finanças públicas intimamente ligadas à questão política, porque definidas por políticos, as ilusões fiscais ou financeiras despontam como categoria especial. Puviani (1903, p. 8) define-as, pois, como “uma categoria de erros que tende a alterar o custo do Estado e outra que tende a alterar sua utilidade”.³²

São impressões equivocadas do cidadão em relação aos tributos e aos gastos públicos, incertezas que impossibilitariam uma compreensão perfeita do custo e da “utilidade” do Estado na mente do cidadão comum. Dessa primeira acepção, de logo se pode intuir a distinção que Puviani (1903) faz para as ilusões em matéria fiscal (“*finanziaria*”), quais fossem, de um lado, para minimizar ou maximizar o peso dos tributos ou, por outro lado, subestimar ou superestimar os benefícios ofertados pelo Estado.

Advertia, todavia, o autor que “[o]s erros estudados pela teoria da ilusão nas despesas públicas não representam todos os erros que tendem a alterar a utilidade do Estado na nossa mente” (Puviani, 1903, p. 9).³³ No seu sentir, a teoria se ocupava, pois, apenas de uma de um conjunto restrito de ilusões, de impressões acerca de determinadas modalidades do emprego do dinheiro público, assim deixando de fora de sua abordagem aquelas relacionadas às restrições à liberdade e propriedade, perseguições políticas ou outras penalidades não tributárias.

³¹ “Per illusione s’intende una rappresentazione erronea nella nostra mente di fenomeni per forza di circostanze della più varia natura [...]”.

³² L’illusione finanziaria racchiude adunque una categoria di errori che tende ad alterare il costo dello stato e un’altra che tende ad alterarne l’utilità” (Puviani, 1903, p. 8).

³³ “Gli errori studiati dalla teoria dell’illusione nelle spese pubbliche non rappresentano tutti quanti gli errori che tendono ad alterare l’utilità dello Stato nella nostra mente, ma soltanto quelli che si riferiscono a certe modalità dell’impiego del danaro pubblico”

Verifica-se que, em sua abordagem, inicial, Puviani (1903) deixa claro o impacto psicológico das finanças públicas sobre os cidadãos, argumentando que a ilusão fiscal não ocorre por acaso. Pelo contrário, é ela cuidadosamente estruturada por aqueles que detêm o poder, com o objetivo de preservar sua autoridade. Para o autor, tal estratégia garantiria que o contribuinte, mesmo onerado, permanecesse complacente, perpetuando a estabilidade política e fiscal. Cumpre, porém, aprofundar nas “modalidades” de ilusão imaginadas por Puviani, ainda em muito descritivas de fenômenos atuais.

2.3 Ilusões pessimistas e ilusões otimistas

Segundo Puviani (1903, p. 10), “[a]s ilusões financeiras, em sua tendência a modificar o julgamento sobre o Estado, podem ser tanto agradáveis e otimistas quanto dolorosas e pessimistas”³⁴. Como destaca Bujanda (1977) surge aí uma importante classificação erigida na teoria da ilusão fiscal, da distinção entre “ilusões otimistas” e “ilusões pessimistas”. Na primeira categoria, a das ilusões otimistas ou prazerosas, acredita o contribuinte que os benefícios sociais garantidos pelo Estado são menores do que a soma do que lhe é exigido como tributo, isto é, o contribuinte acredita que recebe (direitos) mais do que entrega (tributos).

Segundo Puviani (1903, p. 14), “[a] ilusão agradável [...] tem como efeito aumentar nossa felicidade ou reduzir nossos sofrimentos”.³⁵ Como explica Buajanda (1977), a ilusão fiscal otimista de Puviani ocorre “quando, ao representar a soma das vantagens obtidas ou esperadas de entidades políticas como maior do que na realidade, e a soma dos benefícios exigidos delas como menor do que na realidade”, sendo isto o que aumenta a “felicidade” ou diminui o “sofrimento”.³⁶ Ou seja: em algum sentido, a impressão (errônea ou não) de que os

³⁴ “L’illusione nella sua tendenza a modificare il giudizio valutativo dello stato e più particolarmente nei suoi effetti sul benessere dell’illusso è piacevole ed ottimistica o dolorosa e pessimistica” (Puviani, 1903, p. 10)

³⁵ “Illusione piacevole si ha quando essa, col rappresentare maggiore del vero la somma dei vantaggi ottenuti od attendibili dagli enti politici e minore del vero la somma delle prestazioni da loro chieste, ha per effetto di aumentare la nostra felicità o di scemare le nostre pene”

³⁶ “[...] Existe ilusión placentera cuando, al representar mayor que en la realidad la suma de las ventajas obtenidas o que cabe esperar de los entes políticos, y menos que en la realidad la suma de las prestaciones de ellos demandadas, tiene por efecto aumentar nuestra felicidad o disminuir nuestras penas”.

custos do Estado são menores do aquilo tudo que este mesmo Estado presta, gera no contribuinte, no cidadão certa complacência, quase que um sentimento de gratidão.

Já nas ilusões pessimistas ou “dolorosas”, os contribuintes acreditam que seu sacrifício por conta da tributação é maior do que realmente é e que os serviços públicos prestados ou ofertados pelo Estado são precários ou mesmo nocivos (Bujanda, 1977).³⁷ No dizer de Puviani (1903, p. 10), “[q]uando as falsas aparências levam os contribuintes a acreditarem que seus sacrifícios tributários são maiores do que realmente são, e que os serviços públicos recebidos ou esperados são precários ou nocivos, pode-se falar de ilusões dolorosas e pessimistas”.³⁸

2.4 Ilusões tributárias e ilusões orçamentárias

Puviani estabelece uma distinção fundamental entre ilusões relacionadas aos tributos e às despesas públicas. Ele descreve como o Estado manipula a percepção dos cidadãos em ambas as áreas, obscurecendo a magnitude dos impostos pagos e ocultando ou distorcendo a aplicação dos recursos arrecadados. Esses mecanismos de ilusão, segundo Puviani, têm o objetivo de minimizar a resistência dos contribuintes e, ao mesmo tempo, sustentar a legitimidade do governo. Dada a complexidade da relação entre o Estado exator e os contribuintes, diversas seriam também as formas de ilusão, ou os níveis em que se iludiria o contribuinte.

Puviani (1903) discrimina, pois, diversas modalidades de ilusão em relação aos tributos, as quais se compreendem como uma representação errônea sobre a qualidade, quantidade ou duração das prestações contributivas impostas pelo Estado. No dizer do autor, “[e]m cada caso, a riqueza oculta constitui uma supressão de estímulo doloroso, reduzindo a

³⁷ “Inversamente, cuando falsas apariencias inducen a las masas de contribuyente a estimar sus sacrificios contributivos mayores de lo que son en realidad y a estimar menores de lo justo o completamente nocivos los servicios públicos obtenidos o que puedan obtenerse, puede hablarse de ilusiones dolorosas o pesimistas.”

³⁸ “Quando false apparenze inducano masse di contribuenti a ritener maggiore del vero i loro sacrifici contributivi e a stimare meno del giusto o del tutto nocivi i servizi pubblici ottenuti o attendibili, potrà parlarsi d’illusioni dolorose e pessimistiche”

percepção da pena associada à tributação” (Puviani, 1903, p. 27),³⁹ isto por conta das diversas formas por meio das quais os contribuintes ignoram a dinâmica tributária, quer para mais, quer para menos.

Tratava o autor ali de uma assim chamada “ilusão tributária”, como subespécie da ilusão fiscal. Para Puviani (1903), tal ignorância sobre a quantidade das contribuições ou das entradas públicas faz com que o contribuinte não perceba o verdadeiro custo do Estado, aceitando tributos que, de outro modo, resistiria a pagar. Ignora, pois a “qualidade” do tributo, a sua “quantidade”, a duração da prestação tributária, ignorando ainda o que chama o autor de “efeitos penosos”, remotos ou imediatos, da tributação (Puviani, 1903, p. 27-29).⁴⁰

Antes, porém, de preocupar-se com as “entradas”, isto é, com os tributos, Puviani (1903) dedica também uma classificação para o que chama de “ilusão orçamentária” (*illusione di bilancio*), a qual se manifestava “na apresentação de gastos fictícios ou não realizados, mas exibidos como se tivessem ocorrido, criando uma percepção de maior utilidade do Estado” (Puviani, 1903, p. 25).⁴¹ A ignorância quanto aos custos do Estado seria, pois, na visão de Puviani, uma das formas mais eficazes de ilusão, o que outra vez acena para a atualidade de sua teoria, uma vez que a maior causa da ignorância por parte do cidadão comum acerca da dinâmica fiscal é justamente a complexidade das normas tributárias e financeiras, “que escapam à compreensão das massas e até mesmo dos estudiosos” (Puviani, 1903, p. 24).

Que o diga a disciplina de Direito Financeiro que, nos quase 200 (duzentos) anos de existência de Cursos de Direito no Brasil, contando, por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal com mais de 20 (vinte) anos de existência e tendo ocorrido mesmo um *impeachment* presidencial com tal fundamento, somente recentemente⁴² foi incluída como disciplina

³⁹ “Per illusione tributaria s'intende la rappresentazione erronea sulla qualità, quantità o durata delle prestazioni contributive imposte dallo Stato. In ciascun caso, la ricchezza nascosta costituisce una soppressione di stimolo doloroso, riducendo la percezione della pena associata alla tassazione”

⁴⁰ “L'ignoranza sulla quantità delle contribuzioni o delle entrate pubbliche fa sì che il contribuente non percepisca il vero costo dello Stato, accettando tributi che, altrimenti, opporrebbe resistenza a pagare”

⁴¹ “L'illusione di bilancio si manifesta anche nella presentazione di spese fittizie o non realizzate, ma esibite come se fossero avvenute, creando una percezione di maggiore utilità dello Stato”

⁴² Dera-se com a aprovação Parecer CNE/CES 757/2020, em 2021.

obrigatória nos cursos de graduação do país, mediante alteração do art. 5º da Resolução n. 5/2018, da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação, vinculado ao Ministério da Educação – MEC, que estabelece as Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN's) dos cursos jurídicos brasileiros.

Assim, Puviani apresentava nada menos que 8 (oito) subespécies de ilusão orçamentárias, isto é, quanto às despesas públicas que, obviamente, interconectam-se e, por vezes, confundem-se, quais sejam: a) quanto ao movimento das divisas; b) quanto à real destinação dessas divisas; c) quanto ao montante de gastos; d) quanto ao duração dos gastos; e) quanto ao tempo de início dos gastos; f) quanto aos fundamentos do Estado para a eleição dos gastos; g) quanto aos efeitos imediatos e mediatos do gasto; e h) quanto à causa do gasto (Puviani, 1903, p. 22-25).

Complementa ainda ao afirmar que “[a] prática financeira utiliza amplamente mecanismos de ocultação, como orçamentos líquidos, aprovações em grandes seções, e a inclusão de despesas em contas extraordinárias ou caixas independentes do balanço principal” (Puviani, 1903, p. 26). Acerta tanto aí que, mesmo experiências de fiscalidade participativa, como na elaboração de Planos Plurianuais, verifica-se um tímido contingente de participantes que não pertençam já à estrutura do Governo. O PPA-2024/2027 do Estado do Ceará, por exemplo, contou com a participação de um tímido contingente de apenas 6.662 (seis mil seiscentos e sessenta e dois) participantes (Ceará, 2024, p. 47).⁴³

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2022), o Estado do Ceará conta, conforme último censo, com 8.794.957 (oito milhões, setecentos e noventa e quatro mil, novecentos e cinquenta e sete) pessoas. Dessa feita, o número de

⁴³ Análise nossa nesse sentido, mas com relação ao PPA de Fortaleza, mais antigo, pode ser encontrada em “CUNHA, Isaac Rodrigues. Orçamento, participação e gestão democrática da cidade: apontamentos sobre o Plano Plurianual de Fortaleza 2014/2017 sob os contornos da democracia participativa. In: Daniela Campos Libório; Henrique Botelho Frota. (Org.). **Anais do 8º Congresso Brasileiro de Direito Urbanístico:** direito urbanístico e conflitos urbanos: a efetividade da ordem jurídico-urbanística na promoção do direito à cidade. 1ed. São Paulo: IBDU, 2016, v. , p. 1223-1255. Disponível em: <http://www.ibdu.org.br/eficiente/repositorio/Projetos-de-Pesquisa/480.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2020.”

participantes informado pelo Governo do Estado representa um percentual de apenas 0,076% do total de habitantes. Ainda que se leve em conta tão somente o número de eleitores aptos a votar no Ceará, que é de 6.940.465 (seis milhões, novecentos e quarenta mil, quatrocentos e sessenta e cinco), segundo dados do Tribunal Regional Eleitoral (2024), o percentual vai para 0,096%, ainda aquém de 1%, ainda inexpressivo.

Com efeito, sabe-se que a timidez do número de participantes em questão encontra diversos fatores além de uma postura, comissiva ou omissiva, de qualquer Governante. Fato é que, pela complexidade e distância das normas orçamentárias, como já antevia Puviani (1903). A isto se soma uma maior preocupação com a tributação do que com as finanças, decorrente de uma numa postura mais defensiva do que fiscalizatória. O cidadão médio está mais preocupado com o quanto paga do que com o quanto é gasto daquilo que paga. Daí porque Cavalcante (2006) defende há muito uma necessária “ampliação do foco”, no caso, dos tributos para as finanças públicas.

Como bem expõe, “o orçamento público é peça fundamental no aprimoramento do Estado”, razão pela qual “a sociedade não pode mais se limitar a repassar os recursos para o Fisco, ela objetiva muito mais: requer o controle dos gastos efetuados com o dinheiro público” (Cavalcante, 2006, p. 72). Para a autora, é necessária, mais do que nunca, uma sociedade, mais “atenta e zelosa pelo gasto do dinheiro público”, que desperte, finalmente, do sono dogmático que a tem impedido de agir nesse sentido – o que provavelmente deu causa, além dos fatores externos da economia global, ao caos financeiro em que por diversas se encontram os governos.

Fato é que, na visão de Puviani (1903), de um lado, o Estado recorre frequentemente ao mascaramento dos tributos para reduzir a percepção do peso da “carga tributária”, ao mesmo tempo em que pode manipular a percepção popular, exagerando os benefícios de programas governamentais ou ocultando a ineficiência e o desperdício. Essas duas formas de ilusão fiscal são centrais na *Teoria* de Puviani, pois revelam como o Estado consegue manter um equilíbrio político e social por meio do controle da percepção pública.

2.5 Ilusão fiscal e os mecanismos de “ocultamento”

Ademais das classificações que estabelece, nas premissas de sua *Teoria*, Puviani (1903) apresenta ainda uma análise detalhada dos mecanismos pelos quais o Governo poderia ocultar os reais custos tributários e exagerar os benefícios dos gastos públicos. Na visão do autor, tais práticas são intencionais e visam minimizar a resistência dos contribuintes, criando uma falsa sensação de equilíbrio entre o que é pago a título de tributos e o que é recebido em serviços públicos. Para Puviani (1903), existem mesmo mecanismos de “ocultamento”, descritos como parte de uma estratégia sofisticada para mascarar as penalidades associadas à tributação e as deficiências nos gastos públicos.

Nesse sentido, aponta logo o autor a assim chamada “tributação indireta” com um desses mecanismos. Afirma que “o ocultamento da tributação pode ser obtido por meio do uso de impostos indiretos, que são pagos sem que o contribuinte perceba conscientemente seu impacto, pois estão embutidos nos preços dos bens consumidos” (Puviani, 1903, p. 30).⁴⁴ No mesmo sentido, comprehende que a divisão da obrigação tributária em pequenas parcelas - *piccole quote* - pagáveis ao longo do tempo, transformariam-na em uma série de pequenos estímulos, que não despertam sensações penosas significativas (Puviani, 1903).

Daí porque afirma Puviani (1903, p. 29) que “[d]ividir o imposto em partes menores ao longo do tempo transforma a carga tributária em uma série de estímulos que não despertam uma sensação significativa de peso fiscal”⁴⁵. Haveria ainda, para o autor, o mecanismo de associação das exações com eventos de natureza prazerosa, isto é, “momentos de bem-estar percebido pelo contribuinte, reduzindo sua sensibilidade ao custo real”, como o aumento de renda. Na realidade tributária atual, coincide tal intuição com os descontos em folha a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, com a cobrança do IR ocorrendo, mês a mês, em pequenas

⁴⁴ “L’occultamento della tassazione può essere ottenuto attraverso l’uso di imposte indirette, che vengono pagate senza che il contribuente percepisca consapevolmente il loro impatto, poiché sono incorporate nei prezzi dei beni consumati”

⁴⁵ “Dividere l’imposta in parti minori nel tempo trasforma il carico fiscale in una serie di stimoli che non suscitano una sensazione significativa di peso fiscale”

quotas, justamente nos idos de março em que, alegremente, recebe o trabalhador seu salário – época também em que, sabidamente, fecham as faturas dos cartões de crédito.

De outra banda, com relação às ilusões orçamentárias, aponta o autor o que chama de “orçamento líquido” – *bilacio netto* –, ou seja, a apresentação tão-somente do resultado final, a diferença, o intervalo entre ingressos e egressos, entre arrecadação e aplicação de receitas. Esse expediente, na visão de Puviani, “é uma ferramenta eficaz para esconder despesas públicas significativas e reduzir a percepção de desperdício” (Puviani, 1903, p. 26).⁴⁶ Outra vez, transplantando a teoria para a atualidade, verifica-se o debate em torno das polêmicas “pedaladas fiscais”, cerne no impedimento presidencial de 2016, ali com a abertura de créditos suplementares sem autorização legislativa e atrasos no repasse de dinheiro para os bancos públicos federais.

Isso porque, em matéria de LRF, as “pedaladas” dão conta de um descompasso entre o cumprimento de obrigações financeiras e os limites impostos pelo ordenamento jurídico para operações de crédito entre o governo e instituições financeiras controladas por ele próprio. Em verdade, o art. 36, *caput*, da LRF assinalada que é mesmo “proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo” (Brasil, 2001, *online*).

Outro exemplo contemporâneo disso pode ser observado na elaboração de orçamentos públicos que incluem despesas "extraordinárias" ou "contingenciais", dificultando a fiscalização por parte da sociedade, prática a qual, segundo Araújo (2014), perpetua desigualdades, pois reduz a transparência das finanças públicas e desvia recursos para interesses específicos, muitas vezes contrários ao bem comum. Para tanto, esclarece Puviani (1903) que o ocultamento dos gastos não é apenas técnico, mas também psicológico, uma vez que a manipulação dos gastos públicos envolve a criação de percepções ilusórias sobre sua utilidade, exagerando benefícios e omitindo custos

⁴⁶ “Il bilancio netto, in cui si presenta solo il saldo tra entrate e uscite, è uno strumento efficace per nascondere spese pubbliche significative e ridurre la percezione di sprechi”.

Em verdade, sem pecar por um anacronismo, ao relacionar esses pontos com a contemporaneidade, observa-se que algumas das práticas de ocultamento ainda se podem, sim, perceber na atualidade, ainda que remasterizadas, revisitadas, reinventadas. Nesse sentido, Mourão (2009) argumenta que governos modernos continuam, de fato, a manipular dados fiscais para mascarar déficits e minimizar a percepção do ônus tributário, reforçando a ideia de que o ocultamento não é apenas uma estratégia histórica, mas uma constante no gerenciamento político das finanças pública. Dessa feita, verifica-se que a relação entre ilusão e realidade no sistema fiscal é dinâmica, adaptando-se a diferentes contextos históricos e políticos.

2.6 E existe “ilusão fiscal” no Brasil?

A atualidade da teoria de Puviani (1903) pode ser comprovada ademais do esforço teórico, interpretativo, em verdadeiro de trabalho de arqueologia jurídica. Num passado recente e mesmo na atualidade, é possível elencar diversos episódios, por assim dizer, em que se vislumbrou no país uma postura iludida por parte dos contribuintes em geral, das mais diversas formas que a ilusão fiscal pode ocorrer: com relação aos tributos, com relação finanças, de forma dolorosa, de forma prazerosa etc. Cumpre, pois, nesta seção de arremate, apontar alguns destes episódios.

2.6.1 Do “imposto é roubo” à suposta tributação do PIX: as ilusões fiscais pessimistas da população brasileira

É muito pouco provável, a bem da verdade, despontar, no Brasil de hoje, um contribuinte que padeça de uma ilusão que se possa considerar otimista. Pelo contrário, percebe-se que o já cálido e enviesado debate político em matéria tributária acabou catalisado pela polarização que se sente – e sofre – no país nesta última década. Na atualidade, avulta-se o paradoxo do cidadão que, não tendo veículo automotor, é contra o IPVA; que, não tendo propriedade territorial urbana, tampouco propriedade rural, é contra o IPTU e o ITR; que, não

tendo herança, é contra o ITCMD; que, não tendo renda, tampouco fortuna, muito menos uma grande fortuna, é contra alterações nas tabelas do IR e é contra o IGF.

Em verdade, se comparada a “carga tributária” do Brasil com a média da OCDE, bem assim com a de países mais ou menos desenvolvidos, igualmente integrantes da organização, verifica-se que não é daqui a “maior carga tributária do mundo”. No mesmo sentido, quando um *Staatsverdrossener* (contribuinte “mal-humorado”, para Tipke) ou pessimista (para Puviani) contrariado quando afirma isto, automaticamente devolve com a falácia de que “pelo menos, lá fora, eles têm retorno”. Outro, mais ilustrado, provavelmente apontará a última posição em que o Brasil sempre encontra no assim chamado “Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade” – IRBES, desenvolvido de forma questionável pelo IBPT (Olenike; Amaral; Amaral, 2024).

Já na 13ª (décima terceira) edição, o estudo de Olenike, Amaral e Amaral (2024, p. 2) logo inicia afirmando que “[e]ntre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil **CONTINUA SENDO** o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade” (destaque original). Além disso, de logo rende elogios à Suíça, aos Estados Unidos, à Austrália e à Coreia do Sul como os países de melhor aplicação dos tributos arrecadados, isto em termos de melhoria da qualidade de vida (Olenike; Amaral; Amaral, 2024).

Tabela 1 – Ranque IRBES/IBPT dos países com melhores índices

DESCRIMINAÇÃO	IRBES - ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE				
	RANKING	ANO 2022	ANO 2022	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO
PAÍSES MELHORES CLASSIFICADOS	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANK. ANTEIROR
IRLANDA	20,90%	0,950	171,72	1º	1º
SUIÇA	27,20%	0,967	165,92	2º	2º
ESTADOS UNIDOS	27,70%	0,927	161,94	3º	4º
AUSTRÁLIA	29,50%	0,946	161,49	4º	3º
CORÉIA DO SUL	32,00%	0,929	157,17	5º	5º

Fonte: Olenike, Amaral e Amaral (2024, p. 2).

Compare-se esta falta de técnica emeticulosa estatística do IRBES/IBPT com a pesquisa realizada por Braga *et al* (2017), por exemplo. Trataram os autores justamente da

mesma preocupação, ou seja, a relação entre IDH e tributação, contudo o fizeram de forma científicamente compromissada. Vale anotar, de início, que o trabalho de Braga et al. (2017) percorre a década de 2000-2010, consolida séries históricas para os 27 entes da Federação, estima a receita tributária *per capita* em cada um dos três níveis de governo e mesmo dá uma roupagem logarítmica ao cálculo que faz da correlação entre o IDH e a carga tributária de cada um dos Estados.

Já o diagnóstico traçado no relatório do IBPT (2024) revela-se bem menos confiável, uma vez que o documento se limita a cruzar estatísticas secundárias da OCDE e do PNUD para apenas 30 (trinta) países previamente selecionados, atribui — sem qualquer justificação econometrística — pesos arbitrários de 15 % para carga tributária/PIB e 85 % para o IDH, procede à construção do denominado IRBES por mera soma ponderada, omite bases de dados e *scripts*, prescinde de análise de sensibilidade ou de significância estatística e exclui na origem nações de baixa carga.

Tabela 2 – Ranque final IRBES/IBPT – Brasil (de novo?) na 30^a posição

DESCRIMINAÇÃO	IRBES - ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE				
	RANKING	ANO 2022	ANO 2022	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO
30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANK. ANTEIROR
IRLANDA	20,90%	0,950	171,72	1º	1º
SUIÇA	27,20%	0,967	165,92	2º	2º
ESTADOS UNIDOS	27,70%	0,927	161,94	3º	4º
AUSTRÁLIA	29,50%	0,946	161,49	4º	3º
CORÉIA DO SUL	32,00%	0,929	157,17	5º	5º
ISLÂNDIA	34,90%	0,959	156,38	6º	7º
CANADÁ	33,20%	0,935	156,30	7º	6º
NOVA ZELÂNDIA	33,80%	0,939	155,95	8º	9º
URUGUAI	26,50%	0,83	155,78	9º	12º
ISRAEL	32,90%	0,915	154,94	10º	8º
REINO UNIDO	35,30%	0,94	154,31	11º	11º
JAPÃO	34,10%	0,92	153,99	12º	10º
REPÚBLICA TCHÉCA	33,90%	0,895	152,09	13º	14º
ESLOVÊNIA	37,40%	0,926	150,70	14º	16º
ALEMANHA	39,30%	0,950	150,56	15º	15º
LUXEMBURGO	38,60%	0,927	149,41	16º	17º
ESPAÑHA	37,50%	0,911	149,31	17º	20º
HUNGRIA	33,20%	0,851	149,16	18º	19º
SUÉCIA	41,30%	0,952	148,43	19º	21º

DINAMARCA	41,90%	0,952	147,74	20º	25º
ESLOVÁQUIA	34,80%	0,855	147,66	21º	23º
ARGENTINA	34,40%	0,849	147,61	22º	13º
NORUEGA	44,30%	0,966	146,17	23º	18º
FRANÇA	42,10%	0,935	146,06	24º	27º
FINLÂNDIA	43,00%	0,942	145,62	25º	26º
ITÁLIA	40,90%	0,906	144,98	26º	28º
BÉLGICA	42,40%	0,920	144,44	27º	22º
ÁUSTRIA	43,10%	0,926	144,15	28º	29º
GRÉCIA	41,00%	0,893	143,76	29º	24º
BRASIL	32,39%	0,760	142,35	30º	30º

CARGA TRIBUTÁRIA 2022 - FONTE OCDE
IDH 2022 FONTE - ONU

Fonte: Olenike, Amaral e Amaral (2024, p. 2).

Concluindo na sua sexta e antepenúltima página (são apenas oito, incluindo-se a capa do PDF) que, “[d]esde a primeira edição do estudo, o Brasil tem se [sic] mantido em 30º lugar, o que demonstra que o valor decorrente da arrecadação dos tributos continua sendo mal aplicado no país” Olenike, Amaral e Amaral (2024, p. 6). O problema reside, pois, no fato de que, mesmo não sendo muito robusto, referido relatório, ano após ano, é utilizado para reforçar a impressão de que o Brasil, mesmo cobrando muito, retorna pouco ou mal retorna para a população. Tal impressão (ou ilusão?) ganha fôlego justamente pelo encantamento aritmético que o relatório provoca, pelo nome que o IBPT já possui e por sempre, ou quase sempre, ser divulgado precedido da palavra “estudo”:

Figura 1 – A divulgação dos resultados do IRBES/IBPT



Estudo mostra o Brasil entre os piores países em devolução dos impostos na forma de serviços à população

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação realiza um cálculo a fim de encontrar o que eles chamam de Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade (IRBES).

Por Jornal da Globo
22/11/2023 04h30 · Atualizado há um ano

Fonte: O Globo (Estudo, 2023, *online*).

Tal estado de coisas se acentua, como já alertado na Introdução a este de doutoramento, pelo fato de ser este mesmo Instituto – o também responsável pelo Impostômetro, pela Tirano Tax, pelo Tributo Guloso e outras calculadoras (Câmara, 2018, p. 3) – o que aparece no rodapé das Notas e Cupons Fiscais, por força do art. 2º Lei n. 12.741/2012⁴⁷ e do art. 5º do Decreto n. 8.264/2014⁴⁸, que a regulamentou, ambos com amparo constitucional no § 5º do art. 150 da CF/88, ao incluir, no art. 6º, III, da Lei n. 8.078 - Código de Defesa do Consumidor, o direito à informação aos tributos incidentes.

Figura 2 – O IBPT nos Cupons Fiscais



Fonte: do autor (arquivo pessoal).⁴⁹

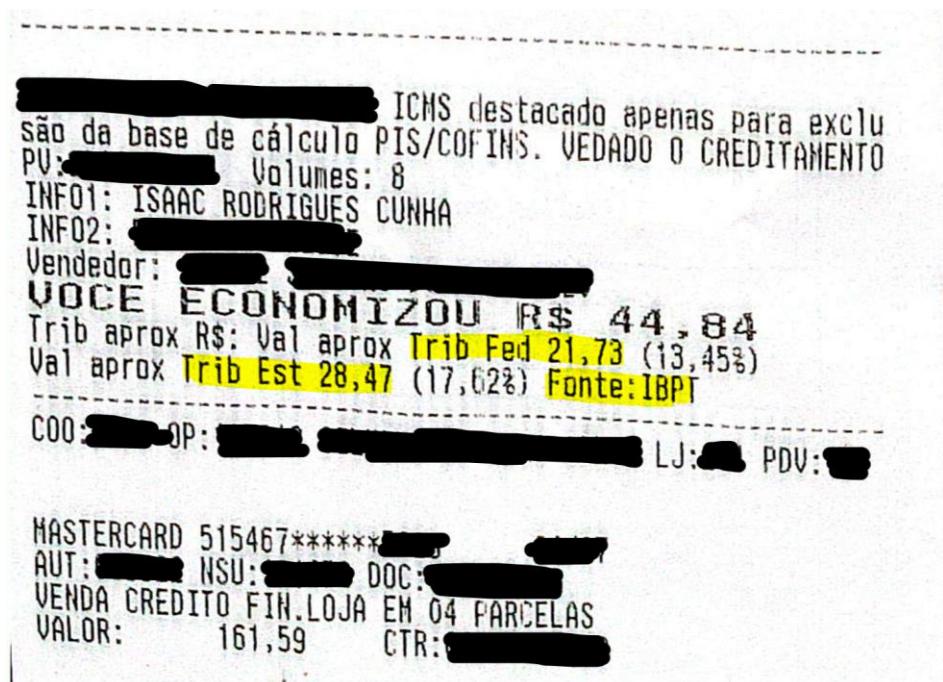
⁴⁷ “Art. 2º Os valores aproximados de que trata o art. 1º serão apurados sobre cada operação, e poderão, a critério das empresas vendedoras, ser calculados e fornecidos, semestralmente, por instituição de âmbito nacional reconhecidamente idônea, voltada primordialmente à apuração e análise de dados econômicos.” (Brasil, 2012, *online*).

⁴⁸ “Art. 5º O valor estimado dos tributos mencionados no art. 3º será apurado sobre cada operação e, a critério das empresas vendedoras, poderá ser calculado e fornecido, semestralmente, por instituição de âmbito nacional reconhecidamente idônea, voltada primordialmente à apuração e análise de dados econômicos.” (Brasil, 2014, *online*).

⁴⁹ Colheu-se de cupom fiscal de compra realizada pelo próprio autor em 22 de abril de 2025.

O que se informa, quem informa, quando informa, como informa etc., em matéria de tributos incidentes sobre o consumo, tudo isto não é garantia de que se gere, no contribuinte, um sentimento de efetiva consciência fiscal, tampouco de cidadania fiscal. Pelo contrário. É muito provável que – e isto só estudos futuros dirão, necessariamente de forma empírica – o efeito da informação sobre tributos incidentes tenha mesmo intensificado a visão dos tributos como uma limitação ao poder de compra, como algo que mesmo diminui a qualidade de vida do contribuinte.

Figura 3 – Tributos incidentes (Cupom Fiscal)



Fonte: do autor.

Da imagem da página anterior, gerada a partir fotocópia de cupom fiscal emitido por ocasião da compra de um bem essencial (medicamento), no valor total de R\$ 231,90 (duzentos e trinta e um reais e noventa centavos), consta como valor total estimado de tributos incidentes a importância de R\$ 72,93 (setenta e dois reais e noventa e três centavos). Respaldado no IBPT, o cupom informa que, de tal valor, R\$ 31,19 (trinta e um reais e dezenove centavos) foram provenientes de tributos federais, enquanto R\$ 41,74 (quarenta e um reais e setenta e quatro centavos).

O que mais recebe destaque no referido cupom, todavia, são os dizeres “**VOCÊ ECONOMIZOU 39,88**”, causando a impressão de que a farmácia “deu” menos (em desconto) ao cliente do que lhe foi retirado pelo Fisco Estadual. E o padrão se repete:

Tal ilustração – que obviamente não se reveste de contornos empíricos, tampouco estatísticos – serve, no mínimo, para alertar que a regulamentação do § 5º do art. 150 da Constituição Federal, além de ter sido tardivamente realizada, pela referida Lei n. 12.741/2012, não necessariamente provocou nos contribuintes algo diferente da sensação de que seu poder de compra é diminuído pelos tributos. Pelo contrário. Ou os tributos incidentes passam despercebidos – pelo maior destaque dado, pelo visto, ao desconto da farmácia –, ou se amostram como embaraço ao conforto do contribuinte, que consome menos, ou consome pior, porque tem de pagar impostos.

Ademais disto tudo, toda esta percepção – às vezes falsa, tantas vezes pessimista – soma-se a toda uma história de revolta do povo brasileiro contra a tributação. Vieira (1983), por exemplo, recorda que a crônica nacional é pródiga em insurreições deflagradas justamente questões fiscais. Para Sevègnani (2006), desde o período colonial, vigorou entre os habitantes da colônia a impressão de que os tributos financiavam sobretudo os cofres lusitanos, com pouco ou nenhum retorno para a colônia.

Segundo Vieira (1983), ocorreram naquele período, por exemplo, a Inconfidência Mineira, de 1789; a Inconfidência Carioca, de 1794; a Inconfidência Baiana, de 1798; a Insurreição Pernambucana, de 1801; e a Confederação do Equador, de 1817. Não foi diferente, pois, no período imperial, quando teriam ocorrido, notadamente no período regencial, a Cabanagem (1833), a Balaiada (1833) e a Revolução Praieira (1842). Mesmo na República, nota Sevègnani (2006), persistiu o descontentamento com a centralização arrecadatória, a ausência de transparência e os parcos mecanismos de participação popular, fatores que alimentaram protestos contra um Estado percebido como distante dos interesses locais.

Puviani (1903, p. 14) advertia, pois, que “[o] resultado extremo das ilusões pessimistas ocorre quando o iludido é dominado por imagens falsas que minimizam os serviços públicos obtidos e exageram os sacrifícios infligidos pelo Estado”.⁵⁰ A atualidade de tal classificação se fizera perceber, por exemplo, na recente celeuma em torno da Instrução Normativa 2.219/24, de 18 de setembro de 2024, revogada no último dia 15 de janeiro de 2025 pela Instrução Normativa n. 2247/2025. A norma determinava regras para o fornecimento de informações financeiras à Receita Federal, estendendo a obrigatoriedade de declaração a diferentes entidades, como *fintechs*, bancos digitais e instituições de pagamento, alcançando por exemplo as transferências via PIX, conforme art. 15 da revogada Instrução Normativa.⁵¹

A Receita Federal foi então alvejada de críticas, das mais às totalmente infundadas, senão por meio de uma verdadeira campanha de desinformação, inclusive patrocinada por políticos sabidamente da oposição, reclamando mesmo o lançamento de notas explicativas, outra vez para (re)dizer o óbvio, valendo reproduzir: “**NÃO EXISTE TRIBUTAÇÃO SOBRE PIX, E NUNCA VAI EXISTIR, ATÉ PORQUE A CONSTITUIÇÃO NÃO AUTORIZA IMPOSTO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA**” (Brasil, 2025b, *online*). O órgão esclarecia ainda tratar-se de uma “atualização no sistema de acompanhamento

⁵⁰ “Il massimo risultato dell’illusione pessimistica si ottiene quando l’illusivo è ad un tempo dominato da false immagini, che attenuano i servizi pubblici ottenuti o attendibili dallo Stato e che esagerano i sacrifici che questo infligge”

⁵¹ “Art. 15. As entidades a que se refere o art. 9º estão obrigadas a prestar as informações relativas às operações financeiras mencionadas no art. 10, caput, incisos I, II e VIII a XI, quando o montante global movimentado ou o saldo, em cada mês, por tipo de operação financeira, for superior a:
I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), no caso de pessoas físicas; e
II - R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), no caso de pessoas jurídicas.

§ 1º Os limites estabelecidos no caput deverão ser aplicados de forma agregada para todas as operações financeiras de um mesmo tipo mantidas na mesma instituição financeira ou instituição de pagamento.

§ 2º Caso sejam ultrapassados quaisquer dos limites estabelecidos no caput, as instituições deverão prestar as informações relativas a todos os saldos anuais e aos demais montantes globais movimentados mensalmente, ainda que para estes o somatório mensal seja inferior aos referidos limites.

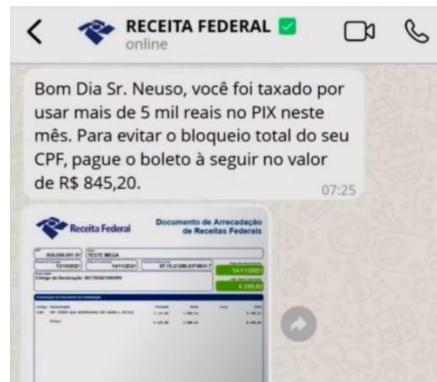
§ 3º A prestação das informações de que trata este artigo abrangerá todos os meses a partir daquele em que o limite tenha sido atingido, relativamente ao período de referência.

§ 4º Em relação às contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, de que trata a Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990, deverão ser informadas apenas aquelas cujos depósitos anuais sejam superiores a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).” (Brasil, 2024).

financeiro para incluir novos meios de pagamento na declaração prestada por instituições financeiras e de pagamento” (Brasil, 2025b, *online*).

A nota ainda alertava para a onda de golpes que se seguiram, junto com a campanha de desinformação, quando golpistas remetiam diversas mensagens, notadamente por meio do aplicativo para celulares *Whatsapp*, “utilizam um texto falso para pressionar a vítima a pagar um boleto no valor de R\$ 845,20, alegando que isso evitárá o bloqueio do CPF”, sendo tal valor a vantagem indevida de tais estelionatários⁵², conforme se depreende da impressão de tela divulgada na mesma nota da RFB (Brasil, 2025)

Figura 4 – A suposta tributação do PIX, desinformação e golpe



Fonte: Receita Federal do Brasil (2025).

Fato é que tamanha fora a repercussão de tal Instrução Normativa que, além de ter sido ela revogada, sob pressão, no último dia 15, sobreveio, como arremate, a Medida Provisória n. 1288, do dia 16 de janeiro 2025.⁵³ O art. 2º da referida MP define como prática abusiva, nos termos do art. 39 do Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078, de 11 de

⁵² Em verdade, desde 2021, recebe tal crime o nomen iuris de “fraude eletrônica”, na forma do § 2º do art. 171 do Código Penal (Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940), incluído pela Lei n. 14.155/2021: “§ 2º-A. A pena é de reclusão, de 4 (quatro) a 8 (oito) anos, e multa, se a fraude é cometida com a utilização de informações fornecidas pela vítima ou por terceiro induzido a erro por meio de redes sociais, contatos telefônicos ou envio de correio eletrônico fraudulento, ou por qualquer outro meio fraudulento análogo” (Brasil, 1940, *online*).

⁵³ Curiosamente, na mesma data da publicação da Lei Complementar n. 214, que regulamenta Reforma Tributária, que não recebeu a mesma atenção.

setembro de 1990), “a exigência, pelo fornecedor de produtos ou serviços, em estabelecimentos físicos ou virtuais, de preço superior, valor ou encargo adicional em razão da realização de pagamentos por meio de Pix à vista” (Brasil, 2025b, *online*).

Mais incisivo ainda é seu art. 3º, atestando que “[n]ão incide tributo, seja imposto, taxa ou contribuição, no uso do Pix” (Brasil, 2025b, *online*), sendo estranho que, como já se suspeita, que com toda a celeuma já formada em torno da tributação do Pix, o Governo Federal, que cedeu à pressão “popular”, irá desgastar-se mais ainda para converter a MP em lei na forma e nos prazos do art. 62, *caput* e parágrafos, da Constituição Federal. Ou seja, se já houve desgaste por conta de uma invasão à privacidade do PIX; haverá novamente para converter em lei uma MP que justamente o protege.

Tal comportamento não é novo na história tributária brasileira, sendo certo afirmar tê-lo percebido, por exemplo, quando da criação do Imposto de Renda. E tal acontece mesmo enquanto o IR represente, se não para a população em geral, pelo menos para os tributaristas, possível consenso em torno de sua instituição e cobrança, sobretudo se comparado a outras modalidades de imposto ou mesmo outras espécies tributárias, uma vez que corresponde a uma prestação pessoal, direta e progressiva.

Ocorre, todavia, que nem mesmo a lógica progressiva, segundo a qual “quem pode pagar mais deve pagar mais”, isentou a tributação sobre a renda de críticas e mesmo opositores, no Brasil, sobretudo à época de sua instituição, ainda em 31 de dezembro de 1922. A título de exemplo, ninguém menos que Rui Barbosa desferiu seu ensaio *O Impôsto Sobre a Renda*, de 1898, no qual atribuía ao imposto de renda, ao mesmo tempo, dificuldades práticas, caráter duvidoso de suas vantagens orçamentais, medo de que o imposto sobrecarregasse a população por conta de supostos “vícios fiscais, que o seu mecanismo de coletação e cobrança tende naturalmente a desenvolver” (Barbosa, 1947, p. 29):

O mesmo autor afirmava ainda que, pela sua “essência”, tal espécie tributária seria “o mais intrusivo dos impostos, o mais inquisitório, o mais ocasionado a conflitos entre a

autoridade e os contribuintes” (Barbosa, 1947, p. 29). Para Barbosa (1947), ao devassar fortunas, o imposto de renda também devassaria a vida privada em seu recato, expondo à publicidade oficial o cidadão, sua intimidade, seu trabalho, suas economias, seus recursos, e ainda, em clara defesa da livre iniciativa, “os segredos do capital, com as suas opulências e as suas fraquezas, as suas depressões e as suas prosperidades, tudo quanto pode excitar contra êle apetites e fomentar manobras hostis” (Barbosa, 1947, p. 29).

Tais leituras, seja a feita por Rui Barbosa, no começo do século passado, seja a que se pôde perceber nas últimas semanas, resgatam outra advertência de Puviani (1903) com relação às ilusões pessimistas. Para o autor, especialmente nos momentos de crise – como a que ele vivia, da Itália em crise após a unificação de território, após verdadeira guerra entre 1859-1870 – “[a]s ilusões pessimistas podem envolver todo o edifício político e tributário, acelerando sua decadência” (Puviani, 1903, p. 14).⁵⁴ Não por acaso, em menos de 20 (vinte) anos após a publicação da *Teoria*, Mussolini chegava ao poder.

Fato é que, afora os extremos que a história dá como exemplos, em que a maioria do povo ou acata ou abona a tributação (e o Governo que a institui), há uma certa “coexistência de ilusões otimistas e pessimistas tende a neutralizar os efeitos de ambas, mas é a predominância de uma ou outra que define o estado de ânimo da sociedade em relação ao sistema político”.⁵⁵ Ocorre que a distinção entre ilusões pessimistas e otimistas não foi a única imaginada na “taxonomia” das ilusões de Puviani. Cumpre agora, pois, investigar suas demais modalidades ou classificações.

2.6.2 Ilusão, efeito flypaper e a “preguiça fiscal” dos Municípios

Pela exposição da *Teoria* de Puviani (1903), bem como pela sua transposição até a atualidade, inclusive em casos recentes da Política (em geral e Fiscal) brasileira, percebe-se que

⁵⁴ “Un’ illusione pessimistica avvolge tutto quanto l’edificio politico e tributario morituro e ne affretta la caduta”.

⁵⁵ “La coesistenza di illusioni ottimistiche e pessimistiche tende a neutralizzare gli effetti di esse, ma è la predominanza di una o l’altra che definisce lo stato d’animo della società in relazione al sistema politico”.

a ilusão fiscal é um conceito ou fenômeno de diversas nuances e camadas. Tal estado de coisas exige, pois, uma abordagem multifatorial e, inarredavelmente, multidisciplinar. Por tal razão, a presente seção se dedica a abordar tópicos em matéria de Economia e Finanças Públicas que podem ainda ser vislumbrados no caso brasileiro.

Mourão (2009) aduz que isto se deve porque tais estratégias são comuns em contextos de descentralização fiscal, como o Brasil, onde a complexidade dos mecanismos de arrecadação e gasto público contribui para uma percepção distorcida, por parte dos cidadãos, acerca das finanças públicas. Tal estado de “ilusão” – o *strano giuoco di luci e di ombre* a que se referia Puviani (1903) – acaba sendo percebido, pois, no principal instrumento de descentralização, isto é, nos municípios.

Tanto é que, para Souza (2006, p. 112), tendo optado o constituinte de 1988 pelo “princípio de que a responsabilidade pela provisão da maioria dos serviços públicos, em especial os sociais, é comum aos três níveis”, tal opção de logo gera dúvidas sobre quem é responsável por qual serviço, ou mesmo uma troca de acusações entre governantes. Isto, ademais de confundir o cidadão, desnatura o objetivo maior do constituinte que era, segundo Souza (2006), um novo federalismo brasileiro – que teve sua primeira versão em 1891 – mais cooperativo do que competitivo.

Fato é que, ao tempo da Primeira República, cabia à União a maior dos tributos, incidentes sobre a importação de procedência estrangeira; direitos de entrada, saída e estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação; taxas de selo; taxas de correios e telégrafos federais; além de outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariassem a discriminação de rendas previstas na Constituição (Brasil, 1981).

Ademais disto, enquanto aos Estados cabia instituir tributos incidentes, por sua vez, sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; imóveis rurais e urbanos; transmissão de propriedade; indústrias e profissões; taxas de selo quanto aos atos emanados de

seus respectivos governos e negócios de sua economia; contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios; além de outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariassem a discriminação de rendas previstas na Constituição, aos Municípios cabia, no dizer de Oliveira (2011, p 10), apenas “a atribuição de competências a cargo dos estados”.

Tal estado de coisas passou a mudar a partir da Constituição de 1934, cuja disciplina em matéria de competências tributárias foi em muito aproveitada mesmo na Carta de 1937, como muito bem ilustra o quadro abaixo, adaptado de Oliveira (2010, p. 22):

Quadro Único – Constituições de 1934 e 1937: distribuição das competências tributárias

Distribuição das competências tributárias	
Constituição de 1934	Constituição de 1937
União	União
<ul style="list-style-type: none"> • Importação; • renda, à exceção da renda cedular sobre imóveis; • consumo, exceto os combustíveis de motor a explosão; • transferências de fundos para o exterior; • selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia; • impostos de competência residual, proibida a bitributação; e • taxas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Importação; • renda; • transferências de fundos para o exterior; • consumo; • sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia; • impostos de competência residual, proibida a bitributação; e • taxas.
Estados	Estados
<ul style="list-style-type: none"> • Propriedade territorial, exceto a urbana; • transmissão da propriedade <i>causa mortis</i>; • transmissão da propriedade imobiliária, <i>inter vivos</i>, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade; • consumo de combustíveis de motor a explosão; • vendas e consignações; • exportação, à alíquota máxima de 10%; • indústrias e profissões, dividido em partes iguais com os municípios; • selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia; • impostos de competência residual, proibida a bitributação, prevalecendo o cobrado pela União; e • taxas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Propriedade territorial, exceto a urbana; • transmissão da propriedade <i>causa mortis</i>; • transmissão da propriedade imobiliária, <i>inter vivos</i>, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade; • transferido para a competência da União e integrado ao Imposto de consumo; • vendas e consignações; • exportação, à alíquota máxima de 10%; • indústrias e profissões, dividido em partes iguais com os municípios; • selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia; • impostos de competência residual, prevalecendo o criado pela União; e • taxas.
Municípios	Municípios

<ul style="list-style-type: none"> • Licenças; • imposto predial e territorial urbano; • diversões públicas; • imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; e • taxas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Licenças; • imposto predial e territorial urbano; • diversões públicas; • transferido para a União e Integrado ao IR; e • taxas.
---	--

Fonte: Oliveira (2010, p. 22, adaptado).

Dessa feita, o Município foi galgando, reforma após reforma, mais atribuições e mais autonomia financeira, assim sucessivamente, nas Constituições de 1946⁵⁶, 1967 e na Emenda Constitucional n. 01/1969. Já no constitucional de 1988, União, Estados e Municípios partilham nada menos que a responsabilidade por saúde e assistência pública; assistência aos portadores de deficiência; preservação do patrimônio histórico, artístico, cultural, paisagens naturais notáveis e sítios arqueológicos; proteção do meio ambiente e dos recursos naturais. E ainda: cultura, educação e ciência; preservação das florestas, da fauna e da flora; agropecuária e abastecimento alimentar; habitação e saneamento; combate à pobreza e aos fatores de marginalização social; exploração das atividades hídricas e minerais; segurança do trânsito; políticas para pequenas empresas; turismo e lazer (Souza, 2006).

Nesse sentido, Viera e outros (2017, p. 3) afirmam que, pós-1988, os Municípios, “levados a condição de ente federativo, dotados de autonomia política, administrativa e financeira, assumiram posição de destaque no contexto das relações federativas no Brasil, igualando-se aos Estados e à União”. Houve, pois, uma elevação dos Municípios ao patamar de

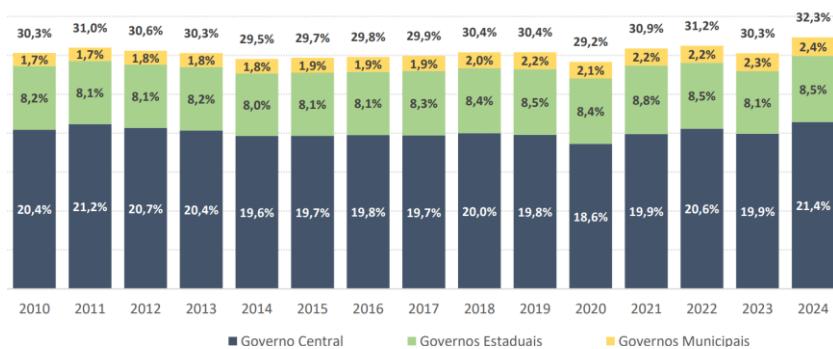
⁵⁶ Nos termos da Constituição de 1946, por exemplo, cabia à União instituir tributos sobre: importação; consumo; imposto único sobre a produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação de lubrificantes e combustíveis, estendendo-se este regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica; renda e proveitos de qualquer natureza; imposto sobre a transferência de fundos para o exterior; selo sobre os negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal; extraordinários; outros impostos, a serem criados, segundo a competência concorrente com os estados, prevalecendo o imposto federal; taxas; e contribuições de melhoria. Aos Estados, por sua vez: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade causa mortis; transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital das sociedades; vendas e consignações; exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% ad valorem; selo para os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia; outros impostos a serem criados, concorrentemente com a União, prevalecendo o imposto federal; taxas; e contribuições de melhoria. Aos Municípios, no mesmo sentido da ampliação feita pelas constituições anteriores, cabia ainda instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbano; indústrias e profissões; diversões públicas; selo sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência; taxas; e contribuições de melhoria. (Brasil, 1946).

unidade da Federação, o que não veio acompanhado, todavia, de uma total autonomia financeira e tributária para tais entes, notadamente considerando a concentração de grande parte das arrecadações na competência da União, dos Estados e do Distrito Federal, sobretudo a título de impostos.

Em verdade, ficaram os municípios com uma pequena fatia da sopa de letras tributária brasileira, podendo instituir, na atual redação do art. 156, incisos I, II e III, da Constituição Federal, o IPTU, o ITBI e o ISSQN⁵⁷, este último que deixará de existir completamente em 2033, na forma do art. 129 do ADCT, incluído pela EC n. 132/2024, mesmo distinto que terá, com se verá adiante, o ICMS (art. 155, II, da CF). Ocorreu, pois, que “ao transferir a responsabilidade pela provisão de serviços e bens públicos aos governos municipais, o texto constituinte não levou em consideração a sua capacidade fiscal em arcar com os encargos de sua competência” (Viera et al., 2017, p. 3).

De lá para cá, o que se percebe a proeminência dos tributos federais, especialmente se comparada à tímida arrecadação dos municípios, conforme dão as tabelas a seguir:

Gráfico 1 - Carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB).



Fonte: Ministério da Fazenda (Brasil, 2025c, *online*).

⁵⁷ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acesso física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (Brasil, 1988, *online*)

No mesmo sentido, a série histórica, compilada pela própria Receita Federal do Brasil, no Relatório “Carga Tributária no Brasil 2023”, publicado em dezembro de 2024, aponta para permanência da expressividade da participação da União na arrecadação total, no caso de 2014 a 2023, em detrimento da tímida parcela relegada aos Municípios:

Tabela 3 - Participação dos entes federativos na arrecadação total - 2014/2023

Ente Federativo	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Repres. Gráfica
União	68,46%	68,32%	68,60%	68,16%	67,80%	67,17%	66,28%	66,25%	67,70%	67,84%	
Estados	25,47%	25,45%	25,25%	25,57%	25,65%	25,89%	27,00%	26,95%	25,57%	24,95%	
Municípios	6,07%	6,24%	6,14%	6,27%	6,54%	6,94%	6,72%	6,80%	6,72%	7,21%	
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: Receita Federal do Brasil (2024, p. 3).

Tabela 4 - Carga Tributária por Ente Federativo – Comparativo 2022-2023

Entidade Federativa	2022			2023			Variação			
	Arrecadação [R\$ milhões]	% do PIB	% da Arrecad.	Arrecadação [R\$ milhões]	% do PIB	% da Arrecad.	Arrecadação [R\$ milhões]		p.p. do PIB	p.p. da Arrecad.
							Nominal	Real ⁽¹⁾		
União	2.252.914,54	22,35%	67,70%	2.383.802,62	21,78%	67,84%	130.888,09	6.978,60	-0,57	0,13
Estados	850.973,08	8,44%	25,57%	876.813,38	8,01%	24,95%	25.840,30	-20.962,91	-0,43	-0,62
Municípios	223.783,01	2,22%	6,72%	253.327,80	2,31%	7,21%	29.544,79	17.236,81	0,09	0,48
Total	3.327.670,63	33,01%	100,00%	3.513.943,81	32,11%	100,00%	186.273,18	3.252,50	-0,90	-0,01

(1) Foi usado o deflator implícito do PIB para corrigir a arrecadação de 2022.

Fonte: Receita Federal do Brasil (2024, p. 3).

Contrariando a moda, apenas, a variação ocorrida de 2022 para 2023 representou um aumento da participação dos Municípios em relação ao Produto Interno Bruto – PIB. Tal estado de coisas não se deveu a uma diminuição da arrecadação federal. Pelo contrário. A arrecadação da União, em relação ao PIB de 2022 e 2023, respectivamente, subiu de 67,70% para 67,84%. O que houve, em verdade, foi a diminuição da arrecadação dos Estados, no casso de 25,57%, em 2022, para 24,95% do PIB, em 2023, a qual se deveu, especialmente, “pela

redução na arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS de 0,47% do PIB em relação ao ano anterior” (RFB, 2024, p. 4), conforme demonstrado na tabela a seguir:⁵⁸

Tabela 5 - Variações em pontos percentuais do PIB (por tributo) - 2022/2023

Tributo/Competência	2022	2023	Variação (p.p. do PIB)
	% PIB	% PIB	
Total da Receita Tributária	33,01%	32,11%	-0,90
Tributos do Governo Federal	22,35%	21,78%	-0,57
Imposto de Renda Retido na Fonte	4,13%	4,45%	0,31
Contribuição para a Previdência Social (1)	5,15%	5,23%	0,08
Outras Contribuições Federais (4)	0,02%	0,02%	-0,00
Contrib. Custeio Pensões Militares	0,11%	0,10%	-0,01
Imposto sobre Operações Financeiras	0,59%	0,56%	-0,02
Impostos sobre o Comércio Exterior	0,59%	0,53%	-0,05
Imposto sobre Produtos Industrializados	0,58%	0,53%	-0,05
Outros Tributos Federais	3,38%	3,34%	-0,04
Contrib. para o PIS/Pasep e Cofins	3,47%	3,37%	-0,10
IRPJ e CSLL	4,34%	3,65%	-0,69
Tributos do Governo Estadual	8,44%	8,01%	-0,43
Outros Tributos Estaduais	1,61%	1,65%	0,04
ICMS	6,83%	6,37%	-0,47
Tributos do Governo Municipal	2,22%	2,31%	0,09

Fonte: Receita Federal do Brasil (2024, p. 4).

⁵⁸ Consta do referido Relatório que “[a] redução do ICMS em % do PIB foi puxada pelo baixo desempenho da arrecadação do ICMS combustível e do ICMS energia elétrica, que apresentaram variações nominais negativas de 5,36% e de 15,03% respectivamente, de acordo com o Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais e do Distrito Federal, divulgado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.⁵ Tais efeitos estão provavelmente associados às Leis Complementares nº 192, de 11 de março de 2022 e 194, de 23 de junho de 2022, que promoveram alterações na legislação do ICMS.” (RFB, 2024, p. 4).

Por outro lado, informações também da Secretaria do Tesouro Nacional e veiculados pelo Ministério da Fazenda dão conta de que a expressividade do arrecadado pelo Fisco Federal persiste mesmo com o sistema de repartição de receitas, como no caso do IRRF, em que parcela do arrecadado cabe aos Estados, Municípios e DF se proveniente da retenção na fonte sobre os rendimentos pagos por esses entes a seus servidores e empregados:

Gráfico 2 – Receita Tributária Líquida do Governo Central - 2010 a 2024



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2025, *online*).

Com efeito, Zanatto, Kroth e Rodrigues (2012, p. 79) acrescentam que “a maioria dos municípios possui avaliações imobiliárias regressivas ou falta de abrangência do cadastro imobiliário, além daqueles municípios que praticam a política de isenção do imposto, refletindo em uma baixa arrecadação”. A isto se soma ainda a impopularidade das políticas tributárias, especialmente nos pequenos municípios, e mesmo a impossibilidade de cobrança, por exemplo, de IPTU se não preenchidos os requisitos art. 32 do CTN – acredite-se, há municípios em que, especialmente em distritos afastados da sede, nenhum dos incisos do § 1º do referido artigo é preenchido.⁵⁹

⁵⁹ “Art. 32. O impôsto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física,

Nesse cenário foi que ganhou destaque, nas finanças municipais, mecanismo criado ainda na Constituição de 1946⁶⁰, qual fora o das transferências intergovernamentais, à época da União para os municípios, disto sendo excluídos os estados, “na tentativa de diminuir os desequilíbrios verticais de receita” (Souza, 2006, p. 108). Dessa feita, como apontam Zonatto, Kroth e Rodrigues (2011, p. 79), acaba que “a falta de recursos nas prefeituras é compensada pelo auxílio da União através dos repasses do Fundo de Participação dos Municípios (FPM)”. O FPM, criado ainda antes da Reforma Tributária dos anos 1960, pela Emenda Constitucional n. 18/1965 (feita à Constituição de 1946), foi ratificado pela Constituição de 1967, permaneceu inalterado na EC n. 01/1969, sendo novamente ratificado pela CF/1988 (art. 159, inciso I, alínea “b” e ADCT art. 34, § 2º, incisos I e III).

A Constituição Cidadão também recepcionou a disciplina infraconstitucional não só do FPM, mas também do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal. Conforme depõe a própria Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a CF/88 “recepção a regulamentação do CTN, tendo ainda aumentado gradativamente o percentual de participação do FPM no IR e IPI dos 17% na época até o valor de 22,5% a partir de 1993” (STN, 2023, p. 2). A isto se seguiu toda uma sorte de novas Emendas à CF de 1988, quais foram a EC n. 17/1997; a EC n. 55/2007; a EC n. 84/2014; e a EC n. 112/2021, todas aumentando percentual originário.

Nesse sentido, tem-se que a EC n. 112/2021 “acrescentou a alínea “f” ao art. 159, inciso I, adicionando mais 1% ao percentual do FPM, que passa agora à alíquota total de

como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. § 1º Para os efeitos dêste impôsto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. § 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.” (Brasil, 1966, *online*).

⁶⁰ A título de exemplo, pelo que inauguraram os parágrafos 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, constando ainda de seu art. 29, que versava sobre os impostos de competência municipal, a previsão de que haveria ainda “impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado” (Brasil, 1946, *online*).

25,5%”, valendo, salientar, todavia, que essa alíquota “será alcançada apenas em 2025, pois a EC n. 112/2021, em seu art. 2º, determina que a União entregará ao FPM: 0,25% em 2022 e 2023, 0,5% em 2024 e, por fim, 1% de 2025 em diante” (STN, 2023, p. 3). A Reforma Tributária (EC n. 132/2023) manteve, pois, os percentuais inaugurados na EC n. 112/2021, inovando, porém, com a inclusão do IS na mesma conta, ladeado pelo IR e pelo IPI, enquanto este perdurar, na forma redação do inciso I do art. 159.⁶¹

Fato é que as transferências tributárias a título de FPM, de seu gêmeo, o FPEDF, as definidas nos arts. 157 (repartição das receitas de IR e de imposto residual da União com Estados e DF) e 158 (repartição das receitas de IR e ITR, de competência da União, e de IPVA, de competências dos Estados, com os Municípios), entre outras transferências, acabam representando verdadeiro *Deus ex machina* fiscal para as Administrações Municipais. Não obstante, sabe-se que, como adverte Machado Segundo (2024), essa sistemática de repartição, que foi, inclusive, ampliada pela Reforma, seja por meio da nova redação do art. 159, I, seja pelo maior alcance conferido ao IPVA, por exemplo⁶², garante um mínimo de saúde fiscal para Municípios os quais não possuam economia suficiente para, no exercício de suas competências tributárias, arrecadar o suficiente para se manterem.

⁶¹ “Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; [...]” (Brasil, 1988).

⁶² Vide nova redação do inciso III do art. 158, por exemplo, que incluiu, ademais dos “50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios”, metade também da arrecadação do IPVA sobre “veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios” (Brasil, 2023, *online*). Superou-se, pois, controvérsia que já havia sido pacificada, no sentido contrário (pela não incidência do IPVA sobre jatinhos e iates, por exemplo), pelo STF. O IPVA, que foi criado pela EC n. 27/85 (feita à CRF/67), posteriormente, pois, à Reforma dos anos 1960 e ao CTN, não teve uma norma geral, de caráter nacional, que regulamentasse a expressão “veículo automotor”, cabendo aos Estados e ao DF legislarem a matéria de forma suplementar, conforme art. 24, §3º, da CF/88, que prevê a referida expressão em seu art. 155, III. Dessa feita, o STF, em pelo menos 3 (três) oportunidades (nos RE’s n. 134.509, n. 255111 e 379572, respectivamente, dos Estados de Amazonas, São Paulo e Rio de Janeiro), considerou que não estavam incluídas as embarcações e aeronaves no “campo de incidência” do IPVA, tributo historicamente inspirado, na visão da Corte, na antiga Taxa Rodoviária Única – TRU. Com o novo § 6º do art. 155 da CF, porém, o IPVA se desvincilhou, finalmente, da TRU, podendo agora incidir, além da clássica cobrança sobre veículos automotores terrestres, também sobre veículos automotores aéreos e aquáticos (ressalvadas as exceções constantes das alíneas “a”, “b” e “c” do mesmo § 6º do art. 155).

Tratando-se o tributo de receita derivada, isto é, uma transferência da riqueza gerada no setor privado para o setor público, a atribuição de competências, embora muito importante, não é suficiente para garantir a autonomia (sobretudo financeira) dos Municípios. No dizer de Machado Segundo (2024, p. 114), “[s]e no território do Estado, ou do Município, de cuja autonomia se cogita, não há riqueza sendo produzida, ou circulando, de nada serviria ter competência para instituir todos os tributos do sistema”.⁶³ Daí a razão de ser, pois, de todo o sistema constitucional de repartição das receitas tributárias, sobretudo diante da aglutinação da maior da arrecadação na competência da União e dos Estados, isto desde as primeiras reformas tributárias do século passado.

Sobre o assunto, Oliveira (1978, p. 4) aduzia que “a Reforma Tributária, colocada em vigor a partir de 1957, centralizou na esfera da União parcela significativa dos recursos tributários gerados no âmbito municipal, deixando o poder local com reduzida margem tributária própria”. Assinalava ainda o autor que, com o desenvolvimento econômico, operado fisicamente nos Municípios, a própria demanda por serviços públicos locais aumenta sem a contrapartida do aumento de receita municipal. Para Oliveira (1978, p. 4), configurava-se certa “incompatibilidade entre - as responsabilidades dos municípios - sejam elas eminentemente urbanas, de - fomento ou sociais - e a capacidade financeira própria de fazer frente a tais responsabilidades”. Tudo isto em prejuízo, por óbvio, da autonomia municipal.

À mesma maneira, Maffezoli (1979, p. 101) salientava que, enquanto a União, por força da estrutura tributária que lhe fora conferida nas reformas daquela época, apropriava-se “da maior parcela dos recursos tributários que são gerados ao nível dos Municípios”, a estes restava, na visão do autor, “uma soma não equivalente ao necessário para cumprir nem mesmo as tarefas que lhe são convencionalmente atribuídas” (Maffezoli, 1979, p. 101). Diante de tais

⁶³ E complementa: “Se não há pessoas prestando serviços, ou não há em quantidade significativa, tributá-los não gerará receitas públicas relevantes. O mesmo se pode dizer de onde não há propriedades valiosas, ou onde não existem veículos automotores etc. Daí as regras de repartição de receitas, que obrigam União a dividir parte de suas receitas com Estados, Distrito Federal e Municípios, e por igual os Estados a dividir com os Municípios de seu território parte das suas” (Machado Segundo, 2024, p. 114).

questões, em atenção especialmente ao pacto federativo, elevado ao pedestal de cláusula pétreia, na forma do art. 60, § 4º, I, da CF/88, que surgiram tanto as transferências incodicionadas dos arts. 157 e seguintes (transferências *lump sum* ou desvinculadas) e outros dispositivos constitucionais⁶⁴, quanto as transferências vinculadas, com recursos de aplicação destinada a determinadas áreas, como educação (FUNDEB), assistência social (FNAS) e saúde (SUS).

Mas o que dizer do cenário, apontado por Zonatto, Kroth e Rodrigues (2011, p. 79), em que tais recursos, sobretudo os transferidos de forma incodicionada (*lump sum*), “chegam aos municípios sem que estes façam nenhum esforço adicional, [...] gerando uma situação de risco moral entre União e municípios”? É aí que, em matéria de ilusão fiscal, qualquer que seja a modalidade idealizada por Puviani (1903), encontra espaço no assim chamado “efeito *flypaper*”, palavra inglesa para “papel pega moscas”. Como apontam Pansani e outros (2020, p. 3), a expressão traduz um cenário de “ilusão causada por transferências intergovernamentais, sobretudo pelas não condicionadas, na medida em que gera uma expansão do gasto maior do que a causada pelo aumento da renda dos contribuintes”, efeito muito comum, pois, em cenários de descentralização orçamentária.

A metáfora do “papel pega moscas” advém da frase “*money sticks where it hits*”, isto é, de que “[o] o dinheiro gruda onde encosta”, referida por Courant, Gramlich e Rubinfeld (1979), para os quais “subsídios não correspondentes estimulam muito mais os gastos locais [...] do que a renda destinada a cidadãos privados dentro da comunidade” uma vez que “os burocratas e políticos acham mais fácil evitar a redução de impostos quando o governo recebe

⁶⁴ Gonçalves (2013, p. 17-18) aponta como transferências *lump sum* “[o] Fundo de Participação dos Municípios (FPM), a Cota Parte do Imposto Territorial Rural (ITR), Cota Parte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (Cota ICMS), a Cota Parte do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (Cota IPVA), Cota Parte do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (Cota IOF Ouro), Cota Impostos Sobre Produtos Industrializados (Cota IPI Exportação) e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cota CIDE)”. Além destas, o autor também menciona como transferências igualmente desvinculadas advindas, por exemplo, da exploração do petróleo ou rendas petrolíferas (royalties).

recursos compartilhados do que aumentar os impostos quando algum evento exógeno eleva a renda da comunidade” (Courant; Gramlich; Rubinfeld, 1979, p. 100).⁶⁵

Como definem Pansani e outros (2020, *online*), “o dinheiro do setor privado tende a nele permanecer, enquanto que o dinheiro no setor público tende a ser gasto no setor público, ao invés de ser ‘repartido’ entre os cidadãos”, o que ocorre porque “os agentes políticos maximizam o orçamento, escondendo a natureza fixa das receitas advindas das transferências”. Dessa feita, num cenário, por exemplo, de maiores transferências advindas da União e dos estados, o município, em vez de cobrar menos tributos – porque não mais necessários –, acabaria por gastar mais recursos.

Isto posto, numa realidade em que maioria expressiva da população ignora totalmente tal dinâmica, o contribuinte que, num exercício financeiro, recolheu o valor “X” em tributos municipais, estranha que tenha recebido do governo municipal, no exercício seguinte, mais serviços ou os mesmos serviços em maior quantidade, em maior qualidade etc. Tudo isto sem que, a um só tempo, tenha aumentado sua renda de um ano para o outro e sem que tenha aumentado, tampouco, a tributação de um ano para o outro. Na visão do eleitor comum, uma maior quantidade de serviços locais foi custeada com o mesmo valor “X” de tributos municipais.

Tomando, aleatoriamente, por exemplo, o Município de Acarape, no estado do Ceará, distante pouco mais que 60km (sessenta quilômetros) da capital Fortaleza, verifica-se que, no exercício de 2022, com dados do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará – IPECE, com dados da Secretaria do Tesouro Nacional – STN e do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público – SICONFI, seguinte tabela:

⁶⁵ “[...] nonmatching grants stimulate much more local spending per dollar of grant than does income going to private citizens within the community. The obvious reason for this phenomenon, which we term the “flypaper effect” (money sticks where it hits), is that bureaucrats and politicians find it easier to avoid cutting taxes when the government receives revenue-sharing monies than they do to raise taxes when some exogenous event raises the income of the community”

Tabela 6 – Receita orçamentária do Município de Acarape/CE – Exercício de 2022

Categorias econômicas	Receita orçamentária	
	Valor corrente (R\$)	% sobre o total
Total	67.326.524	100,00
Receitas correntes	66.668.587	99,02
Receita tributária	2.896.083	4,30
IPTU	116.689	0,17
IRRF	2.032.624	3,02
ITBI	3.541	0,01
ISSQN	639.384	0,95
Taxes	103.845	0,15
Contribuição de melhoria		
Receita de contribuições	2.082.752	3,09
Receita patrimonial	800.778	1,19
Receita de serviços	11.399	0,02
Transferências correntes	60.842.024	90,37
Cota parte FPM	26.425.853	39,25
Cota parte ICMS	7.165.935	10,64
FUNDEB	18.587.831	27,61
Convênios	700.000	1,04
Outras	7.962.405	11,83
Outras receitas correntes	35.550	0,05
Receitas de capital	657.937	0,98

Fonte: IPECE/STN/SICONFI.

Verifica-se, sem muito esforço, o expressivo percentual que ocupam os repasses federais e estaduais na receita do Município. Isso porque, em 2022, do total de receitas correntes, calculado em R\$ 66.668.587,00 (sessenta e seis milhões, seiscentos e sessenta e oito mil, quinhentos e oitenta e sete reais), apenas R\$ 116.689,00 (cento e dezesseis mil, seiscentos e oitenta e nove reais) foi arrecadado a título de IPTU; e apenas R\$ 3.541 (três mil, quinhentos e quarenta e um reais) a título de ITBI; e apenas R\$ 103.845 (cento e três mil, oitocentos e quarenta e cinco reais) a título de ISSQN.

No mesmo exercício, todavia, verifica-se que Acarape recebeu, a título de transferências, nada menos que R\$ 60.842.024,00 (sessenta milhões, oitocentos e quarenta e dois mil, vinte e quatro reais). Só o que a cidade recebeu pelo FPM e pelo FUNDEB, sigla para Fundo Nacional para o Desenvolvimento da Educação Básica, chegou a R\$ 45.013.684, (quarenta e cinco milhões, treze mil, seiscentos e oitenta e quatro reais). Tal ilustração, ademais de confirmar o quanto exposto nos parágrafos anteriores, é reforçada ainda se comparada com os dados do exercício posterior (2023):

Tabela 7 - Receita orçamentária do Município de Acarape/CE – Exercício de 2023

Categorias econômicas	Receita orçamentária	
	Valor corrente (R\$)	% sobre o total
Total	71.665.247	100,00
Receitas correntes	71.412.952	99,65
Receita tributária	3.824.601	5,34
IPTU	154.082	0,22
IRRF	2.485.038	3,47
ITBI	7.688	0,01
ISSQN	1.057.843	1,48
Taxes	119.950	0,17
Contribuição de melhoria		
Receita de contribuições	2.337.902	3,26
Receita patrimonial	874.250	1,22
Receita de serviços	4.540	0,01
Transferências correntes	64.351.297	89,79
Cota parte FPM	27.255.590	38,03
Cota parte ICMS	6.423.050	8,96
FUNDEB	17.632.883	24,60
Convênios	1.552.390	2,17
Outras	11.487.384	16,03
Outras receitas correntes	20.361	0,03
Receitas de capital	252.295	0,35

Fonte: IPECE/STN/SICONFI.

De forma simples, verifica-se que, não obstante tenha recebido mais recursos por meio das transferências – que chegaram à importância de R\$ 64.351.297,00 (sessenta e quatro milhões, trezentos e cinquenta e um mil, duzentos e noventa e sete reais), isto é, R\$ 3.509.273,00 (três milhões, quinhentos e nove mil, duzentos e setenta e três reais) a mais do que no exercício anterior – não houve redução na receita tributária. Em verdade, esta aumentou, em quase R\$ 1 (um) milhão, precisamente R\$ 928.518,00 (novecentos e vinte e oito mil, quinhentos e dezoito reais) a mais do que 2022.

Sem necessariamente concluir que, tendo condição de desonerar seus municípios, assim não o fez o referido município justamente por contar com mais verba federal – até porque outros tantos elementos devem ser levados em conta para tanto (por exemplo: o coeficiente do FPM aumenta se aumentar o número de habitantes; o FUNDEB é maior para municípios com maior rede educacional etc.), o expediente atesta tão-somente o considerável grau de dependência fiscal que possuem os municípios em relação a tais transferências.

Nesse sentido, Pansani e outros (2020) explicam que, “[a]o invés de os recursos serem devolvidos aos contribuintes, por meio de redução de impostos, por exemplo, os agentes públicos lançam mão da disponibilidade dos recursos para aumentar o orçamento”. Essa alteração, como ilustrado no parágrafo anterior, acaba gerando uma ilusão de que houve uma “redução no preço do imposto para financiar programas de gastos locais” (Pansani et al., 2020,

online), aproximando tal representação equivocada da realidade de uma “ilusão fiscal” otimista, tal qual definida por Puviani (1903).

Fato é que a dependência de transferências federais tem contribuído para uma elevação significativa das despesas com pessoal nos municípios, muitas vezes em detrimento de investimentos em infraestrutura e serviços essenciais. Essa dinâmica, além de intensificar as desigualdades regionais, enfraquece a autonomia fiscal dos entes subnacionais, notadamente os referidos municípios, que padeceriam do se convencionou chamar de “preguiça fiscal”, caracterizada pela relutância de governos locais em ampliar suas bases de arrecadação própria, optando por depender quase exclusivamente de transferências intergovernamentais.⁶⁶

A Emenda Constitucional n. 132/2023 não ousou mexer, por óbvio, na concentração de competências tributárias no âmbito da União. Tal estado de coisas, conforme já assinalado linhas atrás, é muito característico do aspecto centralizado (e centralizador) do Estado brasileiro desde a primeira República, isto é, desde a primeira Constituição Republicana, o que é igualmente consequência do passado monárquico e colonial, não obstante o sem-número de movimentos (inclusive secessionistas, separatistas, a depender do historiador que os descreva) que investiram contra o respectivo poder central (português, monárquico ou republicano).

Do cenário pós-1989 (pós-1891), quando aos municípios eram atribuídas apenas residualmente competências a cargo dos Estados, quando, “ao não se discriminar receita para os municípios, atribuindo tal responsabilidade aos estados, reforçaram-se as fontes desta instabilidade pelas disputas de bases tributárias que poderiam ocorrer entre estes níveis de

⁶⁶ Sobre a ocorrência do efeito flypaper nos Municípios cerarenses, cf. SEVERO FILHO, Francisco Ailton Alves. **Análise do Flypaper effect e sua variabilidade nos municípios cearenses**. 2012. 42 f. Dissertação (mestrado profissional em economia do setor público) - Programa de Pós Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza-CE, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/6349>. Acesso em 18 abr. 2025; e CORREIA, José Geraldo Araújo; IRFFI, Guilherme Diniz. **Analizando o comportamento dos gastos públicos nos municípios cearenses: uma análise do efeito Flypaper**. 2014. 29f. Dissertação (Mestrado Profissional) - Programa de Pós Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza-CE, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/9988>. Acesso em: 18 abr. 2025.

governo” (Oliveira, 2010, p. 11), muito se alterou, é verdade. O município, elevado ao pedestal de célula que compõe o tecido federativo, com tributos próprios, consegue ainda exercer sua autonomia financeira sem depender, tanto quanto antes, dos Estados, do Distrito Federal e da União.

A reforma, ao optar por um IVA-dual e entregar a gestão do IBS a um comitê paritário de Estados e Municípios, reaviva a velha aposta federativa: pretende-se que a “dupla chave” reduza a guerra fiscal e, ao mesmo tempo, devolva aos entes subnacionais o sentimento de corresponsabilidade arrecadatória. A literatura que descreveu a tendência de prefeitos acomodarem-se quando recebem transferências carimbadas e não provenientes do próprio esforço fiscal mostra, porém, que a mera partilha automática não basta para alterar incentivos. Se a receita vier pingando diretamente na conta municipal sem passar pela pedagogia do tributo local cobrado e fiscalizado, o contribuinte continuará sem perceber quem, de fato, presta-lhe o serviço público; logo, a pressão por eficiência permanecerá distorcida.

É verdade que o art. 156-A § 5º, IX, ao prever a simplificação das obrigações acessórias, abre caminho para que a nota fiscal eletrônica exiba, em tempo real, a fração do IBS devida ao Município de destino. Caso essa informação chegue, clara, ao consumidor, há chance de romper o véu cognitivo que alicerça o efeito *flypaper*: o morador de Acarape/CE saberá que cada café pago no centro de Fortaleza/CE carrega alguns centavos para sua própria praça. Tudo isto, por óbvio, depende ainda de regulamentação infraconstitucional⁶⁷ ainda incerta; se prevalecer o desenho opaco de repasses mensais pelo Comitê Gestor, a ilusão continuará intacta, e a “preguiça fiscal” municipal apenas ganhará nova nomenclatura e feição digital.

Por outro lado, se Estados e Municípios fizerem do Comitê Gestor um espaço de transparência obrigatória — com painel público de repasses, indicadores de destino e

⁶⁷ Encontra-se, nesse sentido, em tramitação o Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024, com vistas à instituição, justamente, do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), dispondo ainda sobre o processo administrativo tributário relativo ao IBS, a distribuição de sua arrecadação e sobre o Imposto sobre Tramissão *Causa Mortis* e Doação. O projeto pretende alterar normas constantes do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) e outras normas tributárias, no caso as Leis n. 1.079, de 10 de abril de 1950, e 14.113, de 25 de dezembro de 2020, as Leis Complementares nºs 63, de 11 de janeiro de 1990, 87, de 13 de setembro de 1996, 123, de 14 de dezembro de 2006, e 141, de 13 de janeiro de 2012, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Brasil, 2024).

monitoramento participativo —, podem inverter o círculo vicioso: ao visualizar quanto do IBS efetivamente financia o poste iluminado da rua ou o “Programa Saúde da Família, o Posto de Saúde, a Unidade de Pronto Atendimento, a creche-escola do bairro etc., o munícipe passa a enxergar tributo como preço de um serviço palatável, não como confisco abstrato. A pedagogia tributária, aqui, converte-se em antídoto ao *flypaper*: quanto mais clara a correspondência entre imposto pago e benefício percebido, menor a tentação de empurrar a conta para a União, para o Estado ou qualquer outro anônimo.

3 TRIBUTAÇÃO INDIRETA, CONSUMO E REGRESSIVIDADE NO BRASIL

Apesar da dimensão, pinçelada na introdução da presente tese, do hiperconsumo(ismo), tem-se que o problema da tributação indireta não reside simplesmente em atingir ou não atingir o “poder de compra” do consumidor/contribuinte/cidadão. Isso porque a defesa do consumidor, ainda que seja, ao mesmo tempo, garantia fundamental e fundamento da Ordem Econômica (art. 5º, XXXII, e art. 170, V, da Constituição), não tem caráter absoluto. Além disso, uma vez sendo a atividade fiscal constitucionalmente pautada e claramente destinada ao custeio do Estado e de seus serviços, a tributação do consumo possui tanto função arrecadatória quanto regulatória do próprio consumo, inclusive de forma mais incisiva, como ocorre com os assim chamados “tributos do pecado”.⁶⁸

Dessa feita, tem-se que o problema, ao contrário, reside muito mais na relação entre contribuinte e Estado do que na relação entre consumidor e fornecedor. Não é a repercussão econômica, o ônus repassado pelo contribuinte “de direito” ao contribuinte “de fato”, mas, sim, por conta de este último ignorar toda essa dinâmica, ocorrendo o que denominamos, na esteira de Puviani (1903), de “ilusão fiscal” ou “ilusão tributária”. Ou seja, o contribuinte iludido ignora: a) quais são os tributos que paga; b) a quem os paga; c) por que os paga; d) como os paga; e) o quanto paga; e f) para onde vai o dinheiro arrecadado após entrar nos cofres do Estado.

Como assinalado pelo próprio Puviani (1903), a preferência por uma tributação do consumo, em detrimento de uma tributação do trabalho e da renda, é uma das principais “estratégias”, na visão do autor, por meio da qual o Estado ou o Governo “ilude” os cidadãos. Vale, pois, definir cientificamente, sobretudo com o que já têm assentado tanto a doutrina quanto a Jurisprudência pátria, o que vem a ser tal tributação indireta. Interessa, igualmente e logo em seguida, analisar como tais conceitos – das finanças e do direito – relacionam-se com

⁶⁸ Traremos, ainda que superficialmente, do assunto quando da exposição acerca do IS, de competência da União, também trazido pela EC n. 132/2023.

a realidade econômica brasileira, de modo geral, sobretudo diante de um patente cenário de desigualdade social.

3.1 Tributação do consumo e tributação indireta

Os primeiros a se dedicarem à distinção entre impostos diretos e indiretos foram os economistas e financistas, sendo mais recentes as considerações sobre o assunto por parte dos juristas. Desta sorte, um dos primeiros a tratar do tema fora o economista clássico John Stuart Mill (1909). Em verdade, Mill dedicara todo um capítulo do quinto livro de seus *Princípios de Economia Política* para falar sobre o tema, conceituando tanto o que seria um “tributo direto” quanto o que seria um “tributo indireto”. Para o autor, se o tributo direto corresponde “[à]quele que é exigido das próprias pessoas que, se pretende ou deseja, devem pagá-lo”, os impostos indiretos, por sua vez, “são aqueles que são exigidos de uma pessoa na expectativa e intenção de que se indenize às custas de outrem: tal como o imposto de consumo ou a alfândega”.

E continua aduzindo que, no caso de um fabricante ou revendedor de uma mercadoria, é ele tributado “não com a intenção de cobrar uma contribuição peculiar sobre ele, mas para tributar por meio dele os consumidores da mercadoria, de quem se supõe que recuperará o montante por meio de um adiantamento no preço” (Mill, 1909, *online*) Explica ainda Mill (1909) que “[o]s impostos diretos incidem sobre o rendimento ou sobre as despesas”, sendo certo ainda que a maioria dos impostos sobre as despesas são indiretos, mas alguns são diretos, sendo cobrados não sobre o produtor ou vendedor de um artigo, mas imediatamente sobre o consumidor.

Nesse sentido, exemplifica Mill (1909) com o caso de um tributo sobre a casa, por exemplo, é um imposto direto sobre as despesas, se cobrado, como geralmente é, do ocupante da casa. Se cobrado do construtor ou proprietário, seria um imposto indireto. Isso porque, para o economista, no caso dos tributos indiretos, o verdadeiro destinatário desses impostos não era o importador ou produtor, mas os consumidores de suas mercadorias. Tal conceito não se desvia muito da definição legal. No Direito Tributário Brasileiro, tributo indireto é aquele legalmente devido por alguém, mas economicamente sofrido por outrem, o que resulta nas classificações

de “contribuinte de direito” – aquele previsto na norma tributária como devedor tributário – e “contribuinte de fato”, o que suporta, na prática, a cobrança (Machado Segundo, 2011, *online*).

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 375) adverte que tal distinção e o próprio conceito de contribuinte de fato não são, aparentemente, importantes para o Direito Tributário, “uma vez que tal pessoa não figurava na relação jurídica do tributo, mas tão só no vínculo econômico”. O mesmo autor, todavia, reconhece que o conceito “não chega a perder a relevância para o direito tributário, porquanto participa de outra relação jurídica específica, importantíssima para a concretização do primado constitucional da não-cumulatividade” (Carvalho, 2018, p. 375). Referia-se, pois, o autor, à relação jurídica dentro da qual surge o direito ao crédito do contribuinte em face da Fazenda Pública.

Com efeito, em que pese tal repercussão ocorra numa operação a qual extrapola a relação tributária – na tradução, por exemplo, de tributos nos preços de produtos ou serviços, tem-se que o próprio Código Tributário Nacional - CTN possui dispositivos os quais reconhecem e disciplinam, de certa forma, estes conceitos. É o caso do controverso art. 166 do CTN⁶⁹, que trata da restituição ou repetição dos tributos indiretos. Colhe-se do referido artigo a expressão “tributos que comportem, pela sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro” (Brasil, 1966, *online*), da qual se pode extrair, justamente, o conceito de tributo indireto.

⁶⁹ Sobre o assunto, tratando da repetição/restituição dos tributos indiretos, Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 492-493): “Pelejam alguns com o argumento de que se a relação jurídica se instaura entre sujeitos determinados, provado o recolhimento indevido, nasce para o sujeito passivo o direito subjetivo de exigir de volta os valores pagos daquela forma, independentemente do seu relacionamento com terceiros a quem transferira o impacto financeiro do tributo. Contra essa orientação sempre resistiram as Fazendas Públicas, alegando que sem a prova adequada de que o sujeito passivo houvera suportado o ônus do tributo, ou, em caso de transferência do encargo financeiro a outras pessoas, estar por elas expressamente autorizado a postular o retorno, não teria ele, sujeito passivo, título jurídico para pedir a devolução, uma vez que nada desembolsara. Há súmulas do Supremo Tribunal Federal em dois sentidos: uma, a 71, estabelecendo que, embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indevido; outra, a 546, proclamando que cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo. A Súmula 71, evidentemente, está ultrapassada, e a 546 guarda sintonia com o mandamento do art. 166” (destaque original).

Ademais disto, além do reconhecimento de tal distinção pela própria legislação tributária, também o faz a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, para o qual seriam considerados indiretos o ICMS e o IPI, além do ISSQN, quando exigido este por valores proporcionais ao preço do serviço correspondente (Machado Segundo, 2012, *online*). Não obstante, tem-se que o mencionado fenômeno da repercussão econômica ou financeira dos tributos não ocorre exclusivamente com os tributos classificados como indiretos.

Isso porque um empresário ou fornecedor certamente repassará para o preço de seus produtos ou serviços os valores que deverá pagar, por exemplo, a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, impostos sobre a propriedade predial, sobre a propriedade dos veículos que utiliza na empresa, ou mesmo tributos que recaiam sobre sua pessoa, apartada do negócio, como o Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF. A lógica é aritmética: se o empresário ou fornecedor ganha a vida com o preço que cobra por seus produtos e serviços, esse preço deverá refletir todos os custos que ele arca, inclusive com sua própria vida.

Acontece que, com todos estes tributos “diluídos” nos preços dos produtos e serviços, o cidadão não “sente” tal tributação, valendo, portanto, o conceito, se não de “ilusão fiscal”, de verdadeira “anestesia fiscal” (Baleiro, 1973). Para Baleiro (1973, p. 197), esta seria apontada como uma característica dos tributos incidentes sobre o consumo e de outros tributos considerados indiretos e/ou reais, isto é, incidentes sobre coisas. Na opinião do financista, tal anestesia importaria mesmo num embaraço à consciência e à cidadania fiscal, pela conhecida metáfora da ave cujas penas são arrancadas sem que ela sinta qualquer dor (Baleiro, 1973, p. 197).

Nesse sentido, o anestésico consiste justamente no perfil da relação jurídica em que ocorre, efetivamente, a repercussão econômica: numa relação consumerista/comercial. Aparentemente afastado de seu *status* de contribuinte ou mesmo de cidadão e, por conta disto, apartado também dos direitos e garantias conexos, é considerado, quando muito, como consumidor/comprador. Pelas mesmas razões, encontra-se diante apenas do fornecedor/prestador/vendedor, em muito distante das autoridades fiscais responsáveis pela

instituição e cobrança dos valores repercutidos, e muito mais longe ainda das autoridades responsáveis pela gestão e aplicação destes mesmos recursos, na forma de políticas públicas.

Isso não ocorre com os impostos diretos. No Imposto de Renda, por exemplo, o próprio procedimento de declaração e recolhimento do tributo em questão acaba sendo muito mais “íntimo” por exigir mais atenção do contribuinte, tornando este, em razão disto, mais consciente. Pode ocorrer, porém, que o próprio contribuinte decida, por seu turno, delegar a um terceiro tal incumbência, deixando que apenas seu contador, por exemplo, seja aquele a dialogar com o Fisco. Além disto, há metodologias utilizadas pela própria Receita, como no caso do IR “retido na fonte”, que retiram o caráter dialógico da prestação: a cobrança é automática; o contribuinte, um autômato, ao que parece.

Nestes casos, ainda que a declaração seja devida, como obrigação acessória, a retenção em folha dos valores devidos a título de IRPF acaba diluindo os tais valores na gama de informações que se avultam para o trabalhador, por exemplo, em seu holerite, figurando ali a tributação como “apenas mais um desconto” entre outros tantos (previdência, empréstimo, plano de saúde etc.). Como uma necessária deferência a um dos primeiros pensadores a se dedicaram a tal assunto, essa percepção distorcida da realidade tributária, mesmo no caso de tributos diretos, porque característica da fiscalidade indireta, é chamada de “Hipótese de Mill” (Maia, 2015, *online*).

Neste cenário, há que se levantar críticas mesmo contra um dos maiores avanços, se não o maior avanço dos últimos tempos em matéria de consciência/cidadania fiscal, qual fora a regulamentação, finalmente, do § 5º do art. 150 da Constituição Federal.⁷⁰ Isso porque a Lei n. 12.741/2012 provocara alterações num diploma de Direito Privado, no caso a Lei n. 8.078/1990, o Código de Defesa do Consumidor, acrescentando, justamente no rol de direitos básicos do art. 6º, como mais um componente do “direito à informação adequada e clara” do

⁷⁰ “Art. 150. [...] § 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. BRASIL.

inciso III,⁷¹ aproximando-se mais tal previsão da relação consumidor/fornecedor do que da relação contribuinte/Fisco, cidadão/Estado, cidadão/Sociedade.

Certamente que é antiquado querer separar, inadvertidamente, a Ciência Jurídica entre Direito Público, Privado e Processual, entre disciplinas autônomas e incomunicáveis (Tributário, Consumidor, Comercial etc.), sobretudo quando se fala em ubiquidade constitucional, eficácia vertical, horizontal e mesmo diagonal dos Direitos Fundamentais etc. Não se pode negar, porém, o caráter emblemático de se colocar a transparência fiscal a que tem direito todo cidadão/contribuinte como “mais uma informação” a que tem direito o consumidor, ao lado das informações, por exemplo, nos termos do próprio inciso III do art. 6º do CDC, sobre quantidade, características, composição, qualidade dos produtos ou serviços.

Quase 25 (vinte e cinco) anos se passaram até tal previsão, isto é, entre o art. 150, § 5º, da redação original da CF/1988, até a Lei n. 12.741/2012. Se mitigada foi, felizmente, a referida “anestesia fiscal”, a “dor”, porém, que passou a sentir o brasileiro acabou por relacionar-se muito mais com seus *status* de consumidor/comprador do que com seu *status* de cidadão/contribuinte: como já denunciado mais uma vez no presente trabalho, tal estado de coisas o faz perceber a tributação apenas como algo que deixa o produto ou serviço “mais caro” ou “menos acessível” do que como uma prestação cívica de funções sociais das mais diversas.

3.2 Tributação do consumo e regressividade

Se não parece justo que os tributos indiretos acarretem toda a problemática da “ilusão” ou da “anestesia fiscal”, sendo esta mitigada de forma, no nosso sentir, inapropriada, porque adstrita à relação de consumo/compra, as consequências econômicas deste tipo de tributo apresentam em cenário ainda mais contraditório, se não injusto. Para Baleeiro, é justamente seu caráter regressivo, ou “inversamente progressivo”, o maior defeito das espécies fiscais que recaem especialmente sobre o consumo (Baleeiro, 1973, p. 197). Isso porque tais

⁷¹ “Art. 6º. São direitos básicos do consumidor: [...] III – a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem”.

impostos retiram um percentual muito maior dos recursos dos pobres do que dos ricos, “já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas” (Baleiro, 1973, p. 197).

Este é, talvez, o ponto mais polêmico ou controverso do assunto. No entanto, justos ou injustos, os tributos indiretos ainda representam expressiva fonte de receita no Brasil. Todos os entes federativos (União, Estado, DF e municípios) têm seus próprios tributos que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo, repercutindo-se seus valores nos respectivos preços de produtos e serviços. O paradoxo se torna ainda um paradigma a partir do momento em que os Estados, por exemplo, passam a depender substancialmente de tais modalidades, em detrimento das demais, de caráter pessoal.

Nesse sentido, vale conferir o trabalho estatístico mais recente, da lavra da própria Receita Federal, intitulado “*Carga Tributária do Brasil 2023*”, publicado em dezembro de 2024 (Brasil, 2024, *online*). Dos números que se podem colher do referido estudo, verifica-se que os tributos incidentes sobre o consumo ainda representam percentual bastante significativo da arrecadação (Brasil, 2024, *online*). Colhe-se da planilha “Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2023 x 2022”, que os tributos os quais tiveram por base “bens e serviços” importaram, nas arrecadações de 2022 e 2023, em R\$ 1.336.533,26 milhões e R\$ 1.378.382,75 milhões, respectivamente, correspondendo a 40,16% e 39,23% da receita daqueles anos (Brasil, 2024, *online*). Vale conferir:

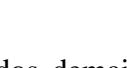
Tabela 8 - Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2023 x 2022

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2022	2023	Variação	2022	2023	Var (p.p. do PIB)	2022	2023	Var (p.p. da Arrec.)
0000 Total:		3.327.670,63	3.513.943,81	186.273,18	33,01%	32,11%	-0,90	100,00%	100,00%	0,00
1000 Renda		912.821,35	944.954,84	32.133,49	9,06%	8,63%	-0,42	27,43%	26,89%	-0,54
2000 Folha de Salários		860.211,48	944.530,03	84.318,55	8,53%	8,63%	0,10	25,85%	26,88%	1,03
3000 Propriedade		159.003,37	184.566,11	25.562,74	1,58%	1,69%	0,11	4,78%	5,25%	0,47
4000 Bens e Serviços		1.336.533,26	1.378.382,75	41.849,48	13,26%	12,60%	-0,66	40,16%	39,23%	-0,94
5000 Trans. Financeiras		58.989,34	61.722,72	2.733,38	0,59%	0,56%	-0,02	1,77%	1,76%	-0,02
9000 Outros		111,82	-212,63	-324,46	0,00%	0,00%	-0,00	0,00%	-0,01%	-0,01

Fonte: Receita Federal do Brasil (2024, online).

Tais números e percentuais igualmente expressivos se contrastam com o quanto recolhido, de outra banda, em matéria de tributos incidentes sobre a renda, os quais representaram 27,43% e 26,89% das arrecadações do mesmo período (Brasil, 2024, *online*). Por outro lado, o histórico de relatórios no mesmo sentido, compilados de 2014 a 2022, mostram a persistência do aporte expressivo da tributação sobre o consumo se comparada com as demais modalidades, ainda que tenha encolhido alguns percentuais, ou seja, de 45,56% em 2014 para 39,23% (isto é, pouco mais que 5%).

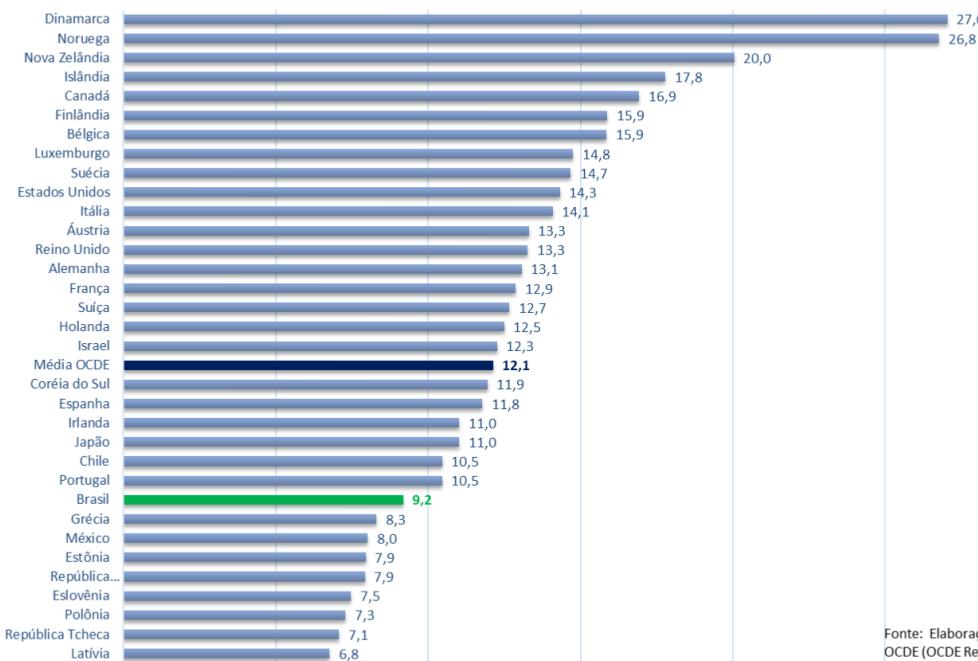
Tabela 9 - Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação – 2014/2022

Cód.	Tipo de Base	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Repres. Gráfica
1000	Renda	21,01%	21,12%	22,69%	21,79%	21,70%	22,49%	22,47%	23,92%	27,43%	26,89%	
2000	Folha de Salários	27,71%	27,70%	28,31%	28,18%	27,41%	27,58%	27,91%	25,52%	25,85%	26,88%	
3000	Propriedade	4,09%	4,43%	4,54%	4,59%	4,68%	4,84%	4,96%	4,87%	4,78%	5,25%	
4000	Bens e Serviços	45,56%	44,98%	42,78%	43,80%	44,60%	43,38%	43,72%	44,02%	40,16%	39,23%	
5000	Trans. Financeiras	1,62%	1,80%	1,67%	1,63%	1,60%	1,70%	0,93%	1,67%	1,77%	1,76%	
9000	Outros Tributos	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	-0,01%	
0000	Total	100,00%										

Fonte: Receita Federal do Brasil (2024, *online*).

O mesmo relatório mostra que, se comparada sua tributação com a dos demais países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE, observa-se que a tributação da renda no Brasil é menor do que a tributação média da renda nos demais membros da OCDE:

Gráfico 3 – Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - OCDE

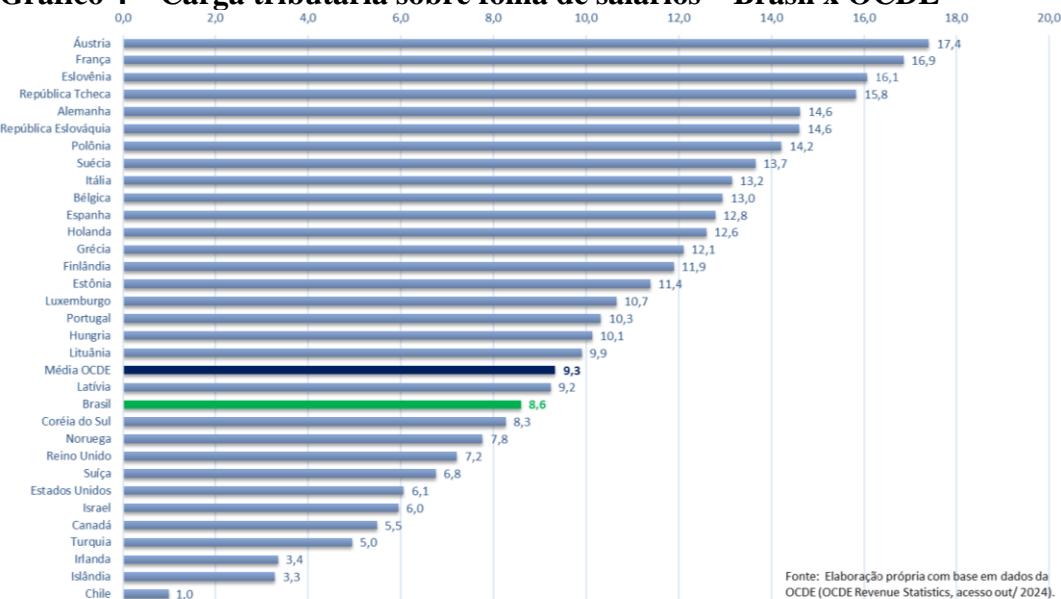


Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE (OCDE Revenue Statistics, acesso out/2024).

Fonte: Receita Federal (2024, online).

Com relação, por sua vez, à tributação da folha de salários (Gráfico 4) e da propriedade (Gráfico 5), novamente segundo informações do relatório *Carga Tributária 2023*, da Receita Federal (2024), o Brasil se encontra logo abaixo da média da OCDE:

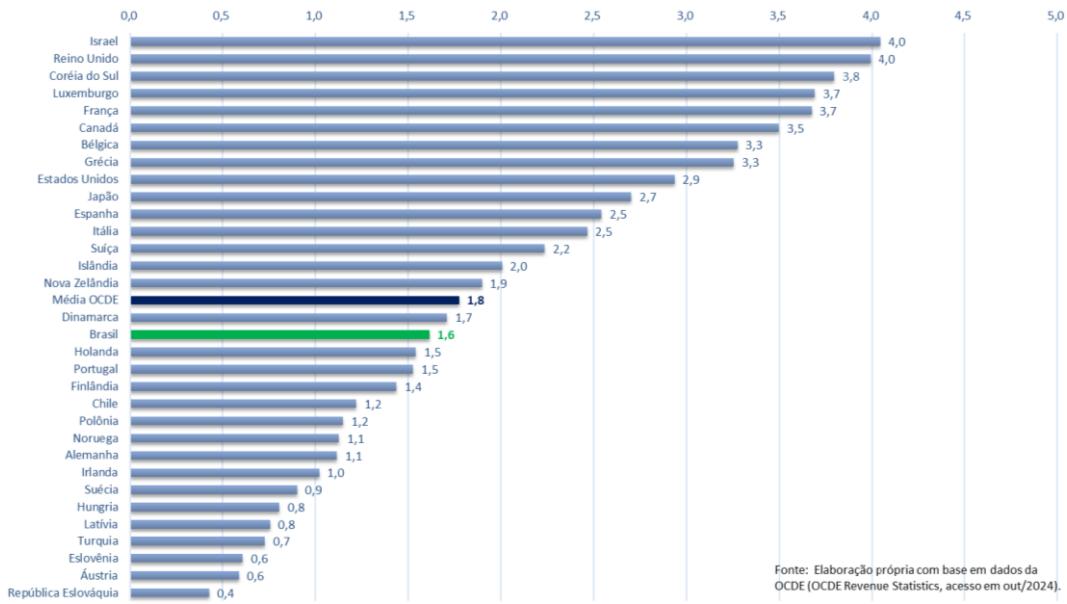
Gráfico 4 – Carga tributária sobre folha de salários – Brasil x OCDE



Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE (OCDE Revenue Statistics, acesso out/2024).

Fonte: Receita Federal (2024, online).

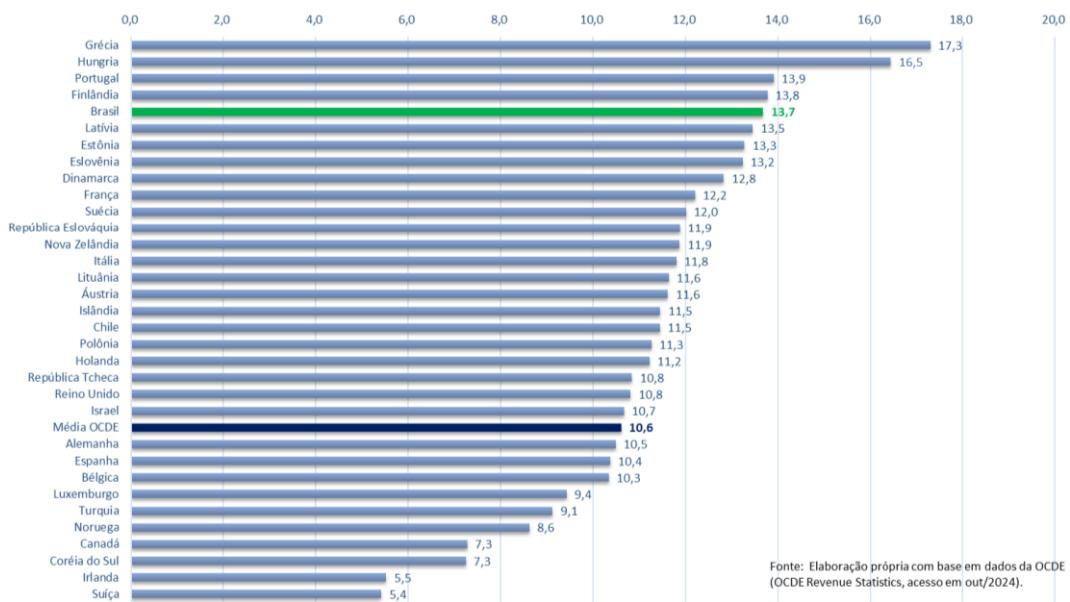
Gráfico 5 – Carga tributária sobre propriedade – Brasil x OCDE



Fonte: Receita Federal (2024, *online*).

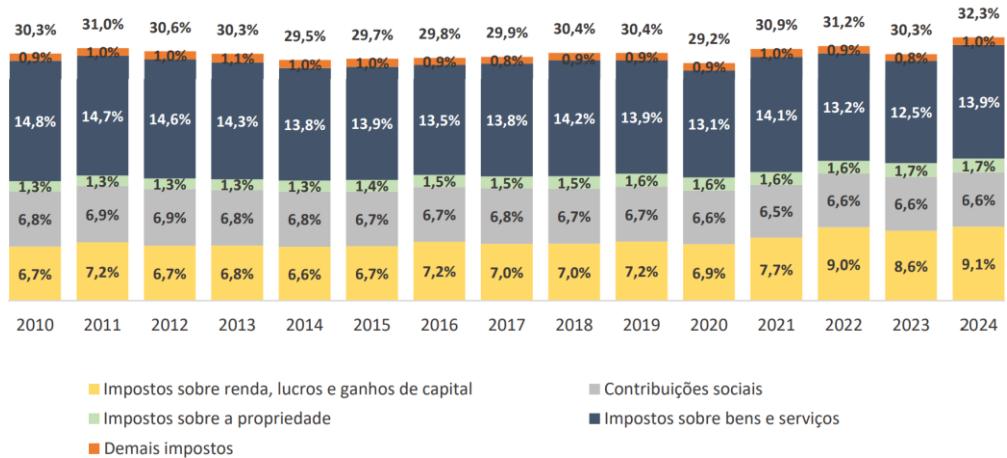
Por outro lado, com relação aos tributos que incidem sobre “bens e serviços”, o Brasil tributa, em média, bem mais que os outros países componentes da OCDE (Brasil, 2024, *online*), situação que contrasta em muito com os cenários anteriormente apresentados.

Gráfico 6 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil x OCDE



No mesmo sentido é a ilustração das estimativas organizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2025c):

Gráfico 7 - Estrutura da Carga Tributária Bruta do Governo Geral (2010/2024)



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2024, *online*).

Fato é que a preponderância da tributação sobre bens e serviços, em detrimento daquela que incide sobre trabalho, renda e proventos é marca da tributação brasileira desde o começo da República (ponto de partida que se elege, por óbvio, porque é de quando data a criação dos impostos mais antigos que até hoje estão vigentes, como o Imposto de Renda). Nesse sentido, vale conferir tabela construída com dados retirados de Oliveira (2010), discriminando o percentual da carga tributária em tributos diretos e indiretos, de 1900 até 1945, década em que, com se verá, a Crise de 1929, a II Grande Guerra e o próprio incentivo varguista à industrialização catalisaram o consumo, a produção e, por óbvio, a tributação incidente o primeiro e sobre a segunda:

Tabela 10 – Carga tributária entre impostos diretos e indiretos – 1900-1945 (% do PIB)

Períodos (média)	Carga tributária (% do PIB)	Composição dos tributos (% do PIB)	
		Indiretos	Diretos
1900-1905	12,59	11,35	1,24
1906-1910	12,41	11,18	1,23
1911-1915	11,14	9,96	1,18
1916-1920	7,00	6,07	0,93
1921-1925	7,53	6,58	0,95

1926-1930	8,89	7,68	1,21
1930-1935	10,23	8,43	1,80
1936-1940	12,50	9,92	2,58
1941-1945	12,71	8,90	3,81

Fonte: Oliveira (2010, p. 17 e 26, adaptada).

Tais estatísticas, acentuando o caráter precipuamente regressivo da tributação brasileira, denotam um paradoxo o qual nem mesmo o maior dos sofismas pode relativizar: um país mais pobre (Brasil) a tributar menos a renda e mais o consumo do que países ricos (demais membros da OCDE), cujos cidadãos/contribuintes têm mais renda e a população em geral pode consumir muito mais sem o total sacrifício de seus recursos. Tal estado de coisas acentua o caráter injusto de tal modalidade de tributação sobretudo porque tais índices se contrastam com outros indicadores de desigualdade social, pobreza, baixo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), PIB *per capita*, concentração de renda (Índice Gini)⁷² etc.

Num cenário de acentuada desigualdade econômica, os tributos indiretos, que recaem sobre praticamente toda a renda das pessoas pobres, por meio do consumo, acabam sendo ainda mais injustos especialmente porque estas pessoas são muito mais pobres que as pessoas ricas, cuja renda não é comprometida pela tributação sobre o consumo. O abismo socioeconômico torna-se, assim, um abismo tributário, ao que se deve somar, como gravame, o também existente abismo político decorrente do fato de as pessoas, inconscientes que estão da dinâmica fiscal, praticamente em nada participam das decisões que as afetarão em matéria fiscal, tomadas de forma tecnocrática tão-somente por seus representantes políticos ou, pior, pelos representantes das camadas mais ricas, que menos sofrem a tributação sobre o consumo.

⁷² Na Pandemia, por ter esta recrudescido a crise econômica (recessão) já instaurada no país, o Índice Gini nas regiões metropolitanas do Brasil atingiu expressivo quociente 0,637, valendo lembrar que, quanto mais próximo do quociente 1,000, mais desigual economicamente é aquela sociedade. Sobre o assunto, cf. SALATA, Andre Ricardo; RIBEIRO, Marcelo Gomes. Boletim Desigualdade nas Metrópoles, Observatório das Metrópoles, PUC/RS, Porto Alegre/RS, n. 04, 2021. Disponível em: https://www.observatoriodasmetropoles.net.br/wp-content/uploads/2021/07/BOLETIM DESIGUALDADE-NAS-METROPOLES_04.pdf. Acesso em: 14 set. 21.

3.3 Tributação do consumo e Pandemia

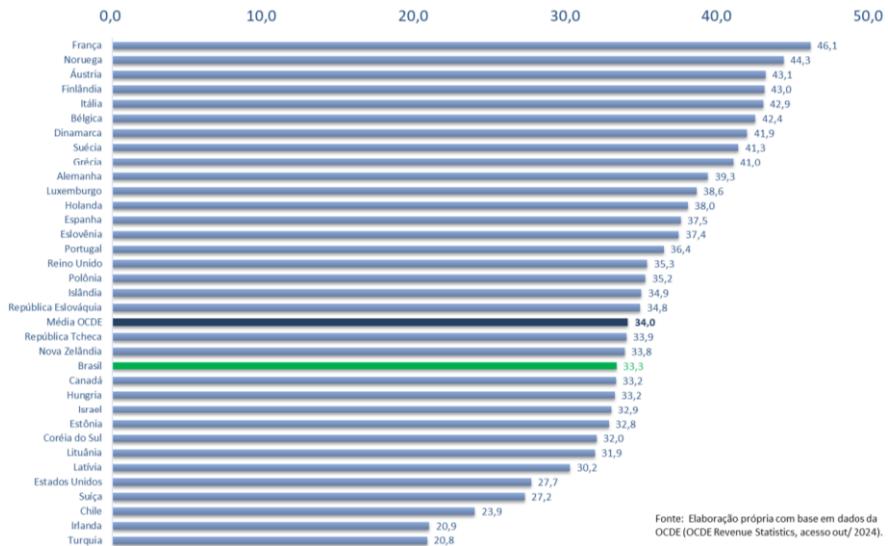
Deslindadas que foram, na seção anterior, as perspectivas que se debruçam sobre o paradigma da tributação indireta/regressiva no Brasil, cumpre assinalar de que forma a Pandemia COVID-19 acabou por ressaltar emergências também na ordem tributária. Também paradoxalmente, como já salientado na Introdução, a tão criticada tributação do consumo se mostrou absurdamente essencial às finanças públicas, sobretudo num cenário em que a adoção de medidas de enfretamento à crise sanitária instaurada dependeu fortemente do Estado, notadamente dos governos estaduais.

Como se pretende demonstrar na presente seção, a tributação do consumo há que ser atualizada, adaptada à realidade digital, e não apenas simplificada, aglutinada num único imposto/tributo. Tal mudança, sobretudo no ano corrente, já se fez perceber, ao menos como proposta, no âmbito internacional, especialmente por conta da necessária cooperação que deverão empreender as nações, inclusive as mais ricas, para a superação definitiva da própria Pandemia e da crise econômica.

O já mencionado relatório “*Carga Tributária*” mostra o Brasil na 23ª posição no “ranking” de arrecadações dos países da OCDE no ano de 2022, com um percentual de 33,3% (Brasil, 2024, *online*). Tal percentual – vale chamar atenção, sobretudo para a (nova) geração “imposto é roubo” – encontra-se ainda abaixo da média de todos os países, que se arredonda para 33,3%⁷³ (Brasil, 2024, *online*). Persiste, porém, o “lugar comum” propagandeado acerca da “alta carga tributária brasileira”, a qual representaria verdadeiro embaraço às atividades empresárias e ao próprio desenvolvimento/crescimento econômico brasileiro, “espantando” investidores estrangeiros (Nes, 2012, *online*).

Gráfico 8 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2022)

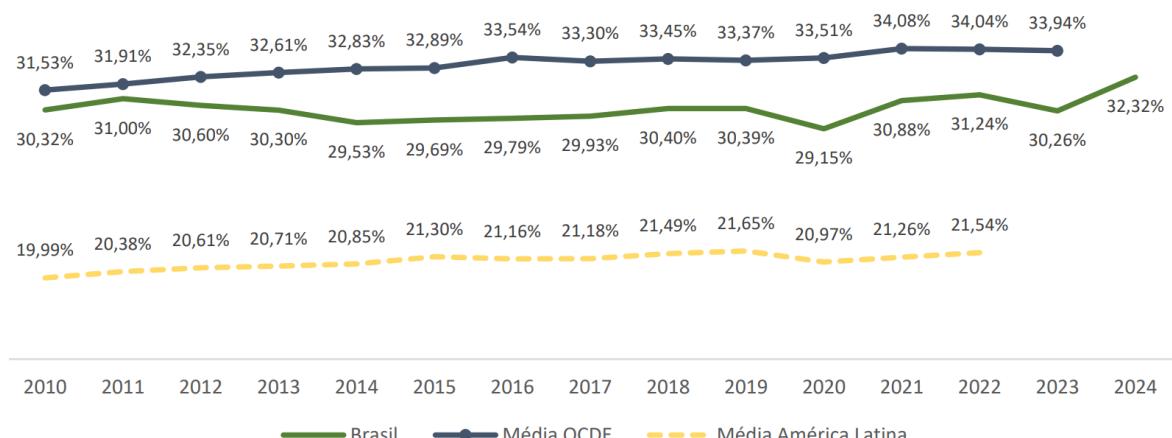
⁷³ Era 34,5% em 2018, novamente conforme a série histórica da “Carga” organizada pela Receita Federal, no caso, na edição de 2021.



Fonte: Receita Federal do Brasil (2024, online).

No mesmo sentido, dados também da OCDE, em cotejo com apurações da STN, dão conta de que o aumento da carga tributária brasileira seguiu as progressões do aumento da carga também nos países da OCDE, assim como nos países da América Latina em geral. É o que ilustra o gráfico abaixo:

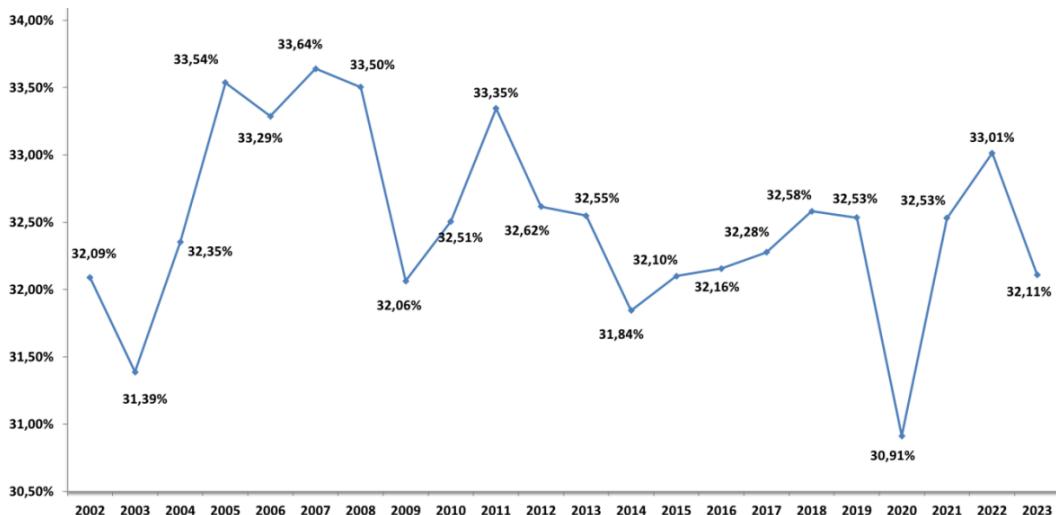
Gráfico 9 - Evolução da Carga Tributária Bruta - Brasil e Média da OCDE – 2010/2024



Fonte: STN (2024, online).

Ainda que com maiores variações, entre altas e baixas na arrecadação, trajetória similar pode ser vislumbrada no gráfico abaixo, elaborado pela Receita Federal, considerando um período maior, no caso, de 20 (vinte) anos, entre 2002 e 2023:

Gráfico 10 – Evolução da Carga Tributária no Brasil - 2002 a 2023 (%PIB)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2024, *online*).

O problema desta perspectiva reside num expressivo movimento levantado, às mais das vezes de forma gratuita ou mal-intencionada, contra a Administração Tributária, contra Governos ou mesmo contra o próprio Estado. Exemplo sintomático deste “movimento” foram, recentemente, a série de *fake news* divulgadas pelas redes sociais (*Facebook*, *Instagram* etc.) e, especialmente, pelo aplicativo de mensagens *Whatsapp* acerca de que, supostamente, a alta acentuada nos preços dos combustíveis, notadamente a gasolina, dever-se-ia à incidência do ICMS, portanto “culpa” dos governadores dos estados.

Mesmo sendo verdade que os estados, constitucionalmente autorizados para tanto, cobram ICMS sobre combustíveis, fato é que as alíquotas aplicadas sobre tais cobranças não são aumentadas faz tempo – mais de anos ou mesmo há mais de uma década, a depender do combustível –, sendo falso dizer que a alta no preço da gasolina se dera tão-somente por conta da cobrança do ICMS sobre os combustíveis. Outra vez, por meio de lugares comuns e mesmo inverdades, a tributação é posta como um embaraço para o consumidor e, por tal razão, para o cidadão comum.

Com maior gravidade, esse mesmo discurso é forçado por fontes outras as quais transparecem possuir respaldo científico, estatístico, portanto num patamar acima, vale dizer,

das “correntes” de *fake news* do Whatsapp, mas igualmente carregando dizeres no sentido de que a “alta carga tributária brasileira” seria culpada de questões indizíveis como a evasão fiscal, alta da economia informal e do subemprego que lhe é característico etc. Toda essa imagem negativa do fisco acaba por contribuir para um sentimento negativo generalizado em matéria fiscal, valendo resgatar a figura do contribuinte “mal-humorado” (*Staatsverdrossener*), entre outras tantas figuras trabalhadas por Klaus Tipke na sua *Moral Tributária* (Tipke, 2000).

Some-se a isto o fato de que tais cálculos, porque enviesados, não levam em conta, por exemplo os altos índices sonegação fiscal, tampouco os fenômenos do “planejamento tributário agressivo” e do BEPS, sigla inglês para “erosão de base e transferência de lucros”, questão a que se tem dedicado a OCDE na última década (OCDE, 2013). Se o planejamento tributário pode ser levantado como um desdobramento da liberdade em sentido amplo, da legalidade e da livre iniciativa, todas de patamar constitucional, não se pode negar que para cada direito vigente existe sua corruptela: o abuso de direito, o exercício arbitrário das próprias razões.

Não por caso, no sentido contrário ao do *Impostômetro*, referindo com números igualmente expressivos o *quantum* de tributos que *não* são pagos no Brasil, o assim chamado *Sonegômetro* marcava, no mesmo instante, impressionantes R\$ 440.764.258.600,90 em tributos não recolhidos.⁷⁴ Obviamente, a questão não tem como ser dirimida por meio de uma simples (?) operação aritmética entre os números trazidos por ambas as calculadoras, como uma subtração entre tributo devido (*tax due*) e tributo pago (*tax paid*). Em verdade, tudo o que tais calculadoras conseguem denotar é “algo de podre no Reino do Brasil”, sobretudo do ponto de vista do cidadão comum, do contribuinte “leigo” (*Steuerlaie*) (Tipke, 2000, *online*).

⁷⁴ O Sonegômetro, calculadora criada pelo SINPROFAZ (Sindicato dos Procuradores da Fazenda), indicava como “a média de quanto o Brasil está perdendo com a sonegação de impostos, de 01/01/2025 até 19/04/2025” o valor de R\$ 186.181.783.739,90 (cento e oitenta e seis bilhões, cento e oitenta e um milhões, setecentos e oitenta e três mil, setecentos e trinta e nove reais e noventa centavos). Para conferir, em tempo real, a estimativa do SINPROFAZ (Sonegômetro), cf. SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. **Sonegômetro**, Brasília: SINPROFAZ, 2021. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em: 16 abr. 2025.

O problema se acentuou ainda mais quando tal discurso influenciou a agenda política tributária, então personificada no(s) discurso(s) do então Ministro da Economia, Paulo Guedes, por parte do qual é manifesta a defesa do “Estado mínimo”. Em verdade, a imposição de uma “agenda estatal mínima” por parte do Governo Federal só foi turbada por conta, justamente, da Pandemia de Coronavírus, ao contrário do que pretendia a Presidência, munida desde o início do mandato mesmo de uma Secretaria de Desestatização.

Isso porque, ainda que relutantemente, mesmo o Governo Federal lançara mão de políticas públicas diversas, notadamente a instituição e pagamento, por meses, dos valores assistenciais reunidos no assim chamado “Auxílio Emergencial”, entre outras medidas econômicas, além de políticas especificamente de proteção à saúde. Ao contrário das pautas neoliberais ou de austeridade fiscal características da última década, fez-se perceber em diversos países redor do mundo, inclusive, *mutatis mutandis*, nos Estados Unidos da América durante o mandato de Donald Trump, certa “guinada” keynesiana para combater a Pandemia de COVID-19 (Hidalgo, 2020, *online*).

Por outro lado, a Pandemia também mostrou que o paradigma ainda altamente baseado em impostos sobre o consumo não funciona, por óbvio, quando os consumidores não podem consumir. Se é característico dos tributos indiretos que estes sejam pagos, por meio da repercussão econômica, pelo destinatário final do produto ou serviço (consumidor), e não pelo fornecedor ou prestador, isto não ocorre justamente quando o produto não é comprado, quando o serviço não é prestado etc. Foi o que ocorreu especialmente nas fases mais graves da Pandemia de Coronavírus.

Com efeito, sendo comprovadamente uma das medidas mais eficazes contra a proliferação do Sars-Cov-19, o isolamento social, inclusive no nível de *lockdown*, foi adotado pelas administrações estaduais e municipais por todo o Brasil, sobretudo diante da inércia do Governo Federal, à época negacionista, em adotar medida qualquer nesse sentido. Posto o isolamento total, ressalvados os serviços reputados como essenciais, o comércio “de rua”, o comércio dos *shopping centers* etc. parou quase completamente. À medida que o consumo

diminuiu, também diminuiu a arrecadação dos tributos incidentes no consumo, sobretudo o ICMS, de competência dos estados (Cunha, 2020, *online*).

Estimativas do 1º semestre de 2020 apontavam para uma queda nas arrecadações no montante de R\$ 16 (dezesseis) bilhões (Pitombo, 2020, *online*). Nas palavras da própria Secretaria do Tesouro Nacional, ao divulgar a Boletim “*Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral*”, “[e]m 2020, a carga tributária bruta (CTB) do governo geral (governo central, estados e municípios) foi de 31,64% do PIB, o que representa uma redução de 0,87 pontos percentuais do PIB em relação a 2019” (Brasil, 2021, *online*).

Consta da mesma Nota Técnica que tal comportamento “foi influenciado pelos efeitos sobre a atividade econômica e isenções tributárias relacionados à pandemia do coronavírus” (Brasil, 2021, *online*). No auge da pandemia, o Estado do Ceará teria registrado maior queda na arrecadação, tendo registrado uma perda real de 6,3% (Brasil, 2021, *online*).

Tal situação acabara por repetir-se em 2021. É o que se colhe, por exemplo, de dados do próprio *Impostômetro* para municípios de São Paulo, especialmente no Vale do Paraíba, que sofreram uma queda na arrecadação, até o último dia 18 de agosto, na monta de R\$ 675,8 milhões (Alves, 2021, *online*). Como proteger a saúde e a vida da população, por meio de políticas, num cenário como este?

Se o Estado brasileiro foi e ainda é fundamental para a superação da Pandemia, isto é, para salvar a vida dos cidadãos, sobretudo ante mais de meio milhão de mortos por COVID, como o faria sem o sacrifício das reservas públicas, tampouco por meio de (mais) endividamento, se o fato gerador de sua principal fonte de receita tributária – o consumo *tête-à-tête* – não puder, por medida de segurança, acontecer?

3.4 Tributação do consumo digital: necessário update tributário?

A tributação no Brasil, se não no mundo como um todo, reclama certo “*update*”, valendo mesmo um inadvertido estrangeirismo para declinar esta atualização, que se fez sentir nas mais diversas searas do espírito humano, mas que ainda a passos lentos caminha no campo fiscal. Se nos últimos 10 (dez), 20 (vinte) ou 30 (trinta) anos, a tecnologia evoluíra de forma exponencial, isto se fez perceber para o homem comum na substituição de sua Kodak pelo Instagram; dos cursos por correspondência pelas plataformas EAD; dos encontros às escuras para o Tinder; do cheque pré-datado para o PIX etc.

É um cenário de desenvolvimento tecnológico tal que mesmo operações vitais, como a realização de uma cirurgia, por exemplo, ou mesmo fatais, como a decisão por bombardeio realizada por um *drone*, possuem como instrumento a Inteligência Artificial. Esta, em verdade, não está só restrita aos grandes centros tecnológicos, médicos ou militares, mas é também acessível e acessada pelo cidadão comum, ao realizar, por exemplo, uma busca na *internet*, ao traduzir o resumo deste trabalho para o inglês, francês, italiano, sânscrito etc., cada vez com maior correição das traduções.

Fato é que, se o mundo todo se tornara, em grande medida, digital, uma digitalização também do Direito Tributário se faz necessária. Necessária é sua atualização, o que não reflete necessariamente apenas uma “questão de tamanho”, voltando-se ao volátil discurso da “alta carga tributária”. A Pandemia denotou a urgência em se atingir tal modernização, sobretudo porque em muito dependeram dos tributos as políticas públicas adotadas para seu contorno e ainda o serão para sua superação por completo no futuro. A queda nas arrecadações, justamente quando o Estado mais dela dependia para salvar vidas, demonstrou que o problema não é “quanto”, mas “como”, ou antes mesmo “o que” tributar.

Se em primeiro lugar, e por vários motivos, o Brasil precisa superar o aspecto ainda predominantemente regressivo de seu sistema tributário, a supressão inadvertida e abrupta dos tributos que incidem sobre o consumo não é a resposta para tanto: igualmente por vários motivos. A tributação do consumo, ademais da considerável receita que garante, sobretudo aos estados, permite igualmente a adoção de políticas extrafiscais relevantíssimas, por meio de

sanções premiais a contribuintes, tributação menor de atividades benéficas, valendo também o inverso, sobretudo diante de externalidades provocadas pela atividade econômica.

Desta sorte, a tributação do consumo não deveria ser simplesmente suprimida, mas, sim, simplificada, como ponto de partida, tendo sido tal a proposta da EC n. 132/2023. Isso porque a própria Pandemia apresentara um cenário no qual, enquanto o comércio baseado na presença física definhava, sofrendo as consequências do isolamento social, com muitas empresas indo mesmo à falência, o comércio eletrônico, pelas mesmas razões (era a única forma de comprar) aumentou consideravelmente. Com milhões de novos clientes – muitos daqueles que, até então, nunca haviam comprado nada pela internet antes ou o tinha feito de forma esporádica – o setor experimentou um crescimento sem precedentes. Tudo isto apesar da Pandemia, apesar da recessão que se faz sentir desde 2008, 2015, 2017 (Desidério, 2020, *online*).

Tal crescimento do *e-commerce* tão inesperado quanto exasperado pode ser ilustrado com um nome (e sobrenome), por exemplo, o de Jeff Bezos, ex-CEO da Amazon, o qual, na Pandemia, estava em vias de se tornar o primeiro trilionário da história (Togoh, 2020, *online*). Isto tudo enquanto grande parte da humanidade ou passava fome ou dependia visceralmente do socorro governamental para não perecer.

No entanto, em vez de ter representado tal fenômeno um paradoxo ou mais uma contradição do Capitalismo, consistiu ele, na verdade, em uma consequência lógica das novas formas de investimentos, comércio, consumo, negócios, educação, comunicação etc. ora permitidas pelas novas tecnologias. Por sua totipotência, polivalência, a tecnologia atual permite que se gere não apenas um, mas muitos negócios bilionários envolvendo a Engenharia de *software*, navegação, serviço de *streaming* e *e-commerce*. Essa realocação de recursos – do mundo físico para o digital – acaba justamente por exigir também uma realocação das matrizes tributárias, uma adaptação dos sistemas tributários, especialmente em economias frágeis.

Em tal cenário, duas circunstâncias não podem coexistir, sobretudo num Estado Social de Direito que se preze por democrático: (i) um espaço virtual intangível, inatingível, mas que nele se traduzam diversos negócios jurídicos, sobretudo de compra e venda, com vultuosa circulação de riquezas trocadas por produtos ou serviços; (ii) um espaço físico no qual as pessoas ainda em muito dependem da atividade prestacional do Estado, sendo esta dependente de recursos oriundos de tributos, tributos estes que não conseguem, por silêncio legal nesse sentido, chegar àquele mesmo espaço virtual inalcançável.

Como advertia Xavier Oberson (2020) pouco tempo antes da própria Pandemia de 2019-2023, uma “tributação justa” dos lucros alcançados pelas atividades empresárias que operam no mundo virtual é de todo necessária. O autor aponta, entre tantas outras questões em torno da adaptação dos sistemas tributários à realidade da(s) Inteligência(s) Artificial(is), o desenvolvimento de conceito relevante para o debate da tributação da economia digital como um todo, qual o de “presença econômica significativa”, o qual tem tido bastante espaço no atual debate da OCDE. (Oberson, 2020).

Para o autor, tal conceito traz à lume diversas atividades econômicas expressivas, mas que realizam, ao mesmo tempo, de forma remota e automatizada, gerando lucro para sociedades empresárias que sequer residem nos locais onde operam por meio de seus sistemas informatizados. Nesse cenário, ainda que não possuam sede, filial ou qualquer estabelecimento em determinado país, tais empresas acarretam um impacto econômico considerável, sobretudo pelo número de usuários que eventualmente *consomem* tais produtos e/ou serviços prestados exclusivamente no mundo virtual, sem qualquer exaurimento no mundo físico. (Oberson, 2020).

Com efeito, tem-se ainda que o fato de que, especialmente nos locais com mais tímido desenvolvimento econômico e social, a economia digital acaba por representar a maior, se não toda ou mesmo a única a base tributável em tais localidades. Em tal cenário, a riqueza movimentada pela economia digital em tais locais por eles passa, deles sai, esvai, sem deixar qualquer “rastro”, isto é, sem que se retenha um mínimo de riqueza a ser destinada, na forma

de receitas tributárias, ao custeio de direitos. Negar a incidência do Direito Tributário sobre tais transações, porque digitais, remotas, automatizadas etc., prejudica o financiamento de políticas públicas destinadas justamente às pessoas que sustentam essa mesma economia digital, consumindo dia após dia os bens e serviços que ela oferece.

Dessa feita, verifica-se que, vez ou outra na ordem do dia, um “novo” imposto sobre a transações financeiras online (*e-tax*) é recorrentemente adicionado ao debate. Os especialistas tributários estão divididos sobre o assunto. Para alguns, tal *e-tax* representaria uma volta disfarçada da antiga Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira, a CPMF, cobrada até 2007, já em substituição ao anterior IPMF, igualmente incidentes sobre transações financeiras. Para outros, consistiria, de fato e de direito, em numa nova modalidade tributária, a ser aplicada especificamente sobre as transações de comércio eletrônico.

A simples instituição de um “tributo eletrônico”, porém, não se mostra como simples solução ao problema do vácuo tributário que se faz perceber, as mais das vezes, na galáxia da *internet*. Isso porque, na esteira das reflexões que iniciaram a presente tese, um novo imposto eletrônico provavelmente se desdobraria como um imposto sobre o consumo, portanto indireto, sujeito à repercussão econômica. Simplesmente instituir uma nova modalidade tributária, voltada ao comércio eletrônico, em muito poderia provocar que fosse ela arcada pelos consumidores finais.

De outra banda, a depender da expressividade do *quantum* cobrado, a tecnologia poderia restar inacessível justamente para quem uma alíquota, ainda que mínima, cobrada acima do preço do produto, já prejudica seu orçamento precarizado. Para tal situação, todavia, a própria disciplina tributária da Constituição Federal de 1988 já possui diretriz clara, sendo o caso de a tributação do *e-commerce* restar incluída no âmbito do ICMS, conforme dispõe o inciso III do § 2º do art. 155, segundo o qual tal tributo “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”: um produto ou serviço prestado virtualmente, ao ser considerado essencial, não deveria sofrer a mesma exação que outro não-essenciais.

Fato é que as IA's generativas – e.g., o ChatGPT – ampliam a substituição de tarefas antes restritas ao fator humano, sendo certo ainda que o desemprego estrutural se define pela perda duradoura de postos de trabalho decorrente de transformações tecnológicas ou reestruturação setorial, não se resolvendo apenas com políticas conjunturais (Zanini, 2024). Conceitualmente, automação indica a adoção de máquinas que executem tarefas humanas de forma repetitiva ou complexa com velocidade e custo reduzidos. A inteligência artificial, por sua vez, envolve sistemas de informação capazes de aprendizagem (machine learning) e tomada de decisão, com implicações potencialmente disruptivas no mercado de trabalho (Chand, Kostić e Reis, 2020).

Para Lins (2019), a quarta revolução industrial (Indústria 4.0) não apenas introduz máquinas, mas configura uma dinâmica produtiva inteiramente nova, exigindo revisão das legislações trabalhistas e tributárias. Nesse cenário, o mero veto ou reproche à automação seria inviável, visto que a inovação gera ganhos de eficiência e competitividade. Isto não retira, todavia, a necessidade, se não urgência, de que se evite que tais transformações tecnológicas conduzam a um abismo social.

Dessa feita, uma vertente contemporânea propõe taxar a automação, seja por equiparação dos robôs a “pessoas eletrônicas” ou pela atribuição de alguma forma de personalidade fiscal à IA (Abbott; Bogenschneider, 2018). O argumento baseia-se em dois pontos principais: compensar a perda de receita estatal, uma vez que a substituição do trabalho humano reduz a arrecadação por meio da tributação do trabalho e da renda⁷⁵, e financiar políticas de renda básica (Chand, Kostić e Reis, 2020), à semelhança do que se discute no PL 2421/2023.

Contudo, a proposta de tributação dos robôs encontra resistência por supostamente desencorajar investimentos em tecnologia (Lins, 2019). Ademais, a definição de fato gerador e a fixação da base de cálculo encontrariam dificuldades em, por exemplo, mensurar a

⁷⁵ E mesmo na tributação de bens e serviços, sabidamente expressiva no Brasil, pela queda no consumo, afinal a IA não faz compras, a IA não tem cartão de crédito, não consome, não vende, não empresta, tampouco toma emprestado etc.

“capacidade contributiva” de uma máquina; risco de bitributação, no caso de a pessoa jurídica que se utiliza do robô já pagar IRPJ, CSLL etc. Oberson (2024), acrescenta ainda que a IA e os robôs, ainda que possuam autonomia suficiente, ainda não são consideradas como “pessoas legais”, isto é, sujeitas de direitos e obrigações.

De outra banda, Melo, Sousa e Oliveira (2020) advertem que o simples acréscimo de carga tributária sobre a automação não garante realocação de força de trabalho “de carne e osso”, tampouco a proteção ao trabalhador. Defende-se, pois, uma política fiscal integrada, contemplando requalificação e amparo social, valendo-se dos recursos arrecadados para promover a transição econômica de setores automatizados (Chand, Kostić e Reis, 2020).

Em suma, a figura do “robô contribuinte” é ilustrativa de como a ordem jurídica precisa lidar com o fenômeno disruptivo⁷⁶ da IA e da Indústria 4.0. Entretanto, conforme a experiência internacional indica (Abbott; Bogenschneider, 2018; Chand, Kostić e Reis, 2020),

⁷⁶ A título ilustrativo, no último dia 27 de janeiro de 2025, o lançamento da DeepSeek-R1, a “IA Chinesa”, tomou de surpresa o mercado de tecnologia. Como reações, verificou-se desde uma grande perda do valor de mercado de gigantes como a NVIDIA, até a criação de milhares de sítios fraudulentos, que imitavam a página da DeepSeek. Fato é que a expansão de tecnologias inteligentes, iniciada com os smartphones e smartwatches, intensificou a automação de tarefas em diversos setores produtivos, reacendendo questionamentos sobre a substituição do ser humano pela máquina. Se, no passado, quando o movimento “ludista” resistia à tecnologia com a destruição de máquinas, que retirava não apenas o posto de trabalho, mas também a relevância que possuía o obreiro na produção (Perrot, 2017), hoje se temem a instabilidade e a precarização. A questão ainda encontra desafios fora do Direito Tributário e do Direito Digital, sobretudo no âmbito do Direito do Trabalho, em face do direito à proteção em face da automação no contexto da substituição da força de trabalho humana por IA. O art. 7º, XXVII, da Constituição de 1988 proclama o direito fundamental de proteção em face da automação. A norma, todavia, permanece inócuia por ausência de lei que estabeleça diretrizes concretas para garantir tal proteção, sobretudo diante de precedentes como no julgamento do Mandado de Injunção 618/MG, com um esforço “semântico” de afirmar que a referida proteção é “em face”, mas não “contra” a automação, por tanto fenece de interesse de agir injuncional. Sobre o assunto, cf. MELO, L. S.; SOUSA, J. M.; OLIVEIRA, L. P. S. A proteção do trabalhador em face das inovações tecnológicas: a emblemática decisão do Mandado de Injunção 618/MG, **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 6, n. 5, p. 1379-1403, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/5/2020_05_1379_1403.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025; e LINS, R. G. de S. A Indústria 4.0 e o direito fundamental de proteção em face da automação (art. 7º, XXVII, da CF): uma interpretação à luz do método gramatical e do método tópico-problemático. In: ROCHA, C. J. da; MADUREIRA, C. P.; LIMA NETO, F. V.; MOUSSALLEM, T. M. (Org.). **O Direito e o Processo de Trabalho na 4ª Revolução Industrial**. 1ed.Rio de Janeiro: MC&G, 2022, v. 16, p. 68-84. Disponível em: <https://repositorio.ufes.br/server/api/core/bitstreams/625a6388-4013-49b1-9803-60470892a898/content>. Acesso em: 10 abr. 2025.

qualquer medida nesse sentido deve refletir equilíbrio entre estimular a inovação e tutelar o trabalho humano, resguardando a dignidade dos trabalhadores quanto a eficiência econômica.

Propostas legislativas, como o PL 1091/2019 e o PL 2421/2023, tentam atenuar os impactos negativos, prevendo, inclusive, um Fundo de Renda Básica. Em paralelo, discute-se a tributação dos robôs ou a “personalidade eletrônica” das máquinas (Oberson, 2024; Abbott; Bogenschneider, 2018), objetivando compensar a perda de receita fiscal e financiar políticas sociais.

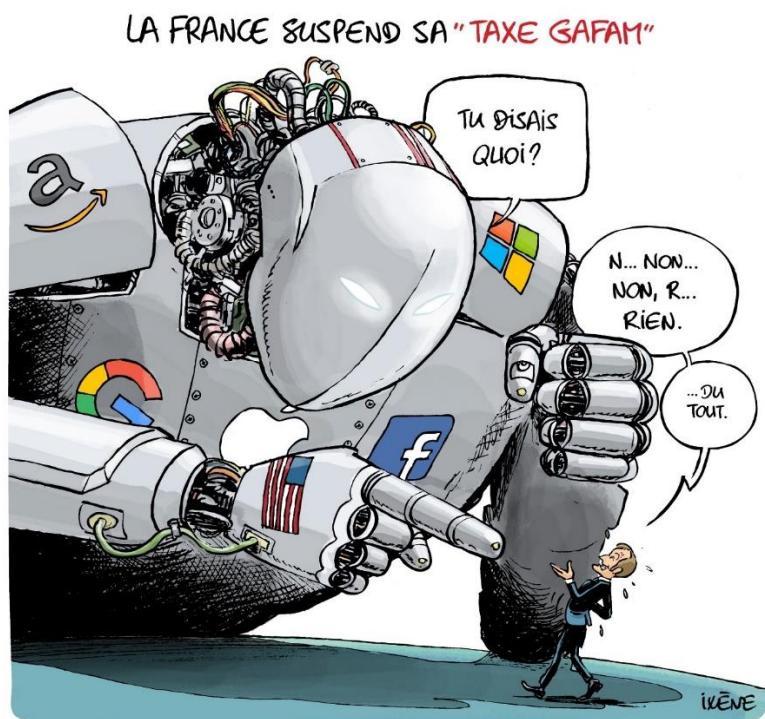
Fato é que estas delicadas possibilidades, inevitavelmente por meio da instituição de novos tributos indiretos ou da atualização dos clássicos, não permite uma imposição indiscriminada de uma *e-tax* sobre todas as formas de comércio eletrônico, toda e qualquer operação realizada por robôs, a utilização de IA em tarefas burocráticas etc., sob pena de prejudicar não apenas os consumidores finais, mas também a livre iniciativa. Isso porque, num cenário em que os encargos tributários são transferidos aos consumidores, estes escolherão justamente os fornecedores/prestadores que mais possam mitigar tais encargos, ou seja, diminuindo o impacto dessa nova tributação no preço final.

Nesse cenário, as “gigantes” do comércio eletrônico – leia-se: Amazon, Mercado Livre, *e-Bay*, entre outras –, que já faturam bilhões com a atividade, que já estão consolidadas no mercado, ficariam em uma posição mais satisfatória se comparada com pequenos empresários, microempresas e empresas de pequeno porte – que, no máximo, contam com estas mesmas empresas para anunciar. Tal estado de coisas repisaria a necessidade de tratamento diferenciado a tais iniciativas mais frágeis (porque de menor capital), conforme dispõe a própria a CF (arts. 170, IX) e a Lei Complementar n. 123/2006 (Lei do SIMPLES). Um tributo eletrônico instituído de forma inadvertida e indiscriminadamente também não é a solução.

Além de tais questões, vale recobrar que um tributo eletrônico, como necessário *update* ao datado Sistema Tributário Brasileiro em matéria de tributação do consumo, também terá que superar, igualmente, as mesmas disputas de poder econômico, sobretudo no âmbito

internacional. Como exemplo disto, pode-se levantar o fracasso da “taxa” francesa *GAFA* ou *GAFAM*, tributo eletrônico pensado por Emanuel Macron, cuja sigla contém, justamente, as iniciais das gigantes da tecnologia: Google, Amazon, Facebook, Apple e Microsoft. Em 2020, quando ainda no primeiro mandato, Donald Trump ameaçou o Governo de Macron com o aumento de tarifas fiscais sobre os vinhos franceses caso o tributo fosse efetivamente implementado (GOTEV, 2020, *online*).

Figura 5 – Charge: o imposto GAFA (ou GAFAM) de Macron



Fonte: Ixène (página na rede social *Facebook*) em 31/01/20

Tais ameaças, que não resistiram aos primeiros meses do Governo Biden, denotam o quanto sincronizadas deverão estar as economias mundiais com vistas a evitar ou, ao menos, mitigar, a existência dos “vazios fiscais” que até então se encontram, pulverizados, diluídos em doses homeopáticas, no mundo virtual. Aceno interessante nesse sentido foram as diretrizes e ações concretas compactuadas pelos Ministros de Finanças e Diretores de Bancos Centrais das 7 (sete) maiores economias mundiais, quando reunidos, em maio e junho do ano corrente, com

Líderes do Fundo Monetário Internacional, do Banco Mundial, da OCDE e do Comitê de Estabilidade Financeira (G7, 2021, *online*).

Entre as inúmeras moções, colhe-se do ponto 16, por exemplo, que se comprometeram aquelas autoridades reunidas em junho do ano corrente em apoiar fortemente os “esforços em curso”, sobretudo no âmbito do G20 e da OCDE, com vistas a “enfrentar os desafios fiscais decorrentes da globalização e da digitalização da economia e para adotar um imposto mínimo global” (G7, 2021, *online*). A busca por uma “regulação financeira global”, como exercício de uma “fiscalidade inovadora” (em tempos de muita inovação), aparenta ser parte da solução do problema, como já intuía, ainda em 2012, Túlio Rosembuj, da Universidade de Barcelona.⁷⁷

Verifica-se de tais reflexões que o mundo inteiro terá de adaptar-se, de forma síncrona, com vistas a finalmente transformar uma economia digital livre ou bastante reduzida de tributos, em uma economia digital equitativamente tributável, tributada. As Ciências das Finanças, em especial, o Direito Tributário, devem, por tal razão, oferecer ou mesmo sofrer

⁷⁷ Rosembuj (2012) trabalha com os conceitos de “risco sistêmico”, tido como uma externalidade negativa, isto é, uma consequência nefasta, ruim, das transações comerciais, hoje totalmente interligadas pela operação das multinacionais e do mercado financeiro em geral. Sobre isto, conclui Rosembuj (2012, p. 200, em tradução livre) que “A intensa interconexão entre empresas transnacionais e o setor financeiro, no nível de participações cruzadas, conselhos de administração e titularidade de ações, favorece a reflexão sobre o risco sistêmico que se apresenta, pois, se alguma delas sofrer uma quebra, pode contagiar outras ou toda a rede. [...] A arquitetura global do poder econômico e as externalidades negativas implícitas recomendam que o imposto sistêmico possa se tornar um instrumento de política macroprudencial. Algo nesse sentido é sugerido no estudo, que propõe uma legislação global antitruste para limitar a concentração. O exame demonstra que as principais empresas transnacionais estão inter-relacionadas e, ao mesmo tempo, que seu núcleo proprietário corresponde a uma superentidade econômica composta por menos de 150 agentes, em sua maioria pertencentes ao sistema financeiro.” No original, em espanhol europeu: “La intensa interconexión entre empresas transnacionales y sector financiero, a nivel de participaciones cruzadas, consejos de administración y titularidad de acciones, propicia la reflexión sobre el riesgo sistemático que está en torno, porque si alguna de ellas sufre una quiebra puede contagiar los efectos a otras o a toda la red. [...] La arquitectura global del poder económico y las externalidades negativas implícitas recomiendan que el impuesto sistemático pueda convertirse en un instrumento de política macroprudencial. Algo de ello se sugiere en el estudio, donde se propicia una legislación global antitrust, que limite la concentración. El examen demuestra que las principales empresas transnacionales están interrelacionadas y, a la vez, que su núcleo propietario corresponde a una super entidad económica de menos de 150 agentes; en su mayoría pertenecientes al sistema financiero”.

uma necessária atualização, superando as contradições que a Economia Digital e a Pandemia denotaram.

Afinal, não se busca abandonar, relegar para as gerações pretéritas, a tributação sobre o consumo realizado presencialmente. Importa, diferente e urgentemente, transformá-los, adaptá-los às novas realidades, às novas economias, sobretudo a virtual. Pretende-se, isto sim, um mundo em que não existam riquezas intocáveis, inalcançáveis pela tributação, sobretudo pelas sabidas funções sociais desta. Estejam estas riquezas circulando no mundo concreto, no mundo material, físico, estejam elas circulando tão-somente no mundo digital.

3.5 Tributação do consumo e “regressividade cognitiva”

No trabalho de revisão de literatura, que toda pesquisa, sobretudo uma eminentemente teórica como a presente, deve fazer, ao percorrer o “estado da arte” do assunto, topa-se com 1 (um) único trabalho, em nível de doutorado em direito, que enfrenta a temática. Cuida-se, no caso, da tese *Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira*, de Pedro Júlio Sales D’Araújo (2022), da Universidade de São Paulo.

No referido trabalho, D’Araújo (2022) examina como a ilusão fiscal compromete a compreensão coletiva do sistema tributário brasileiro, destacando seus impactos no contexto de desigualdades sociais e na construção de uma cidadania fiscal. O autor argumenta que a ilusão fiscal, ao ocultar os custos do Estado, contribui para a perpetuação de uma matriz tributária regressiva, reforçando desigualdades estruturais.

No seu dizer, “[a] regressividade tributária, todavia, pouco reverbera em nossa população, chamando a atenção para a falta de transparência na forma como se desenvolve a atividade financeira e a falta de clareza acerca de como se distribuem os custos do Estado entre os diferentes estratos sociais” (D’Araújo, 2022, p. 14). Por óbvio, tratando de ilusão fiscal, o autor baseara-se igualmente na teoria de Puviani (1903).

Dessa feita, naquela esteira, D'Araújo (2022) assume a ilusão fiscal como um conjunto de estratégias que mascaram o real impacto dos tributos e moldam a percepção social em favor de estruturas que dificultam a redistribuição de renda, como defendia Puviani (1903). Observa ele que os mecanismos – objeto da seção 2.5 –, descritos por Puviani, são particularmente eficazes em sistemas marcados por desigualdades profundas, como o brasileiro.

Para ele, “[a] Teoria da Ilusão Fiscal se debruça em relação aos processos de tomada de decisão dos indivíduos, detendo-se especial atenção ao estudo de como estratégias ilusórias tendem a criar distorções nas percepções dos contribuintes” (D'Araújo, 2022, p. 117). Ao reinterpretar essa teoria no contexto brasileiro, o autor destaca a necessidade de enfrentar tais práticas por meio de reformas que promovam maior equidade e transparência no sistema tributário.

D'Araújo caracteriza, pois, a ilusão fiscal no Brasil como uma dinâmica que reforça a regressividade do sistema tributário, onde os mais pobres suportam a maior parte do ônus através de tributos indiretos, enquanto se preserva a percepção de que a carga tributária recai desproporcionalmente sobre os mais ricos. Afirma: “A grande massa de contribuintes, majoritariamente sujeita à tributação indireta, é composta por indivíduos que recolhem aos cofres públicos ‘sem sentir’, ao passo que a sociedade é induzida a crer que as receitas tributárias seriam recolhidas das classes média e alta do Brasil” (D'Araújo, 2022, p. 160).

Na visão do autor, essa engrenagem perpetua a falta de conscientização sobre os verdadeiros impactos do sistema tributário, dificultando a formação de uma cidadania fiscal ativa. Ademais disso, defende ele que a ilusão fiscal compromete princípios constitucionais fundamentais, especialmente aqueles previstos no artigo 3º da Constituição de 1988, como a promoção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Aponta ainda que a falta de transparência tributária também viola o princípio da publicidade e o direito à informação, essenciais para o funcionamento de uma democracia.

“Defenderemos que a ilusão fiscal representa um risco à formação de uma ideia de cidadania fiscal, base que é de qualquer Estado que se pretenda democrático” (D’Araújo, 2022, p. 227). A partir dessa perspectiva, o autor reforça que a Reforma Tributária deve priorizar mecanismos que garantam clareza e compreensibilidade ao sistema.

Isso porque, conforme delineado no presente capítulo, tributação sobre o consumo desempenha um papel central na perpetuação das desigualdades no Brasil, pois incide de forma mais pesada sobre as classes de baixa renda, enquanto tributos sobre a renda e o patrimônio continuam subutilizados. Para D’Araújo, esse modelo não apenas reforça a regressividade, mas também contribui para a manutenção da ilusão fiscal, ao esconder do contribuinte o real impacto da carga tributária.

Para tanto, desenvolve o conceito de “regressividade cognitiva”, como o efeito combinado entre a falta de transparência fiscal e as desigualdades estruturais, que limitam a capacidade dos indivíduos de compreenderem plenamente o sistema tributário, afetando de maneira mais severa os grupos sociais menos favorecidos, comprometendo o exercício pleno da cidadania ou, como arremata: “A contribuição da ilusão fiscal para a exclusão social: a regressividade cognitiva” (D’Araújo, 2022, p. 216).

Daí o autor argumentar que a educação fiscal e a simplificação do sistema tributário são ferramentas indispensáveis para mitigar os efeitos desse fenômeno, concluindo que uma superação da ilusão fiscal é indispensável para a promoção de uma cidadania fiscal efetiva e para a construção de uma sociedade mais justa. Sobre o assunto, na esteira do que defendera D’Araújo (2022) e, bem antes dele, Sainz de Bujanda (1967), enfrentamos, na seção 4.4.4, exatamente a necessária relação entre educação, fiscalidade, participação e cidadania.

4 A (NOVA) REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

A Constituição Federal de 1988, se comparada com outros textos constitucionais, brasileiros ou estrangeiros, foi a que comportou mais reformas desde sua promulgação. Exagero, por óbvio, compará-la com a Constituição Imperial de 1824, que, mesmo com mais de 60 (sessenta) anos de vigência, desde sua outorga até a Proclamação da República em 1889, tivera apenas uma única reforma, qual a do “Ato Adicional de 1834”, nome pelo qual ficou conhecida a Lei n. 16 de 12 de agosto de 1834, o que se deveria por diversos fatores (Brasil, 1824, *online*).⁷⁸

Se comparada com as Constituições Republicadas de 1891, 1934 e 1946, por exemplo, a CF/88 em muito as supera em número de Emendas, até porque as Constituições de 1891, 1934 e 1937, não tiveram qualquer reforma. A Constituição de 1946, todavia, tivera 21 (vinte e uma) Emendas, tendo sobrevindo a última dela às vésperas de sua revogação, com a outorga da Carta de 1967. Em suma, incomparável o total de 135 (cento e trinta e cinco) Emendas que já sofrera a Carta Cidadã de 1988, a última há menos em 20 de dezembro de 2024.

Ocorre que, entre as Reformas realizadas no texto Constitucional nas últimas décadas, nenhuma encontrou tanto apoio quanto a recente Reforma Tributária, objeto da Proposta de Emenda à Constituição n. 45 de 2019, de autoria do deputado Baleia Rossi (MDB/SP), isto num cenário de tamanha celeuma gerada em torno da recente Reforma da

⁷⁸ Isto ocorreria não obstante a previsão constante do art. 178 da Carta Imperial de 1824, segundo o qual só se considerava (materialmente) constitucional “o que diz respeito aos limites, e atribuições respectivas dos Poderes Políticos, e aos Direitos Políticos, e individuaes dos Cidadãos”. Caso algum dispositivo fosse considerado como tal, só poderia ser reformado depois de passados 4 (quatro) anos “depois de jurada a Constituição”, quando poderia ser realizada “proposição por escrito, a qual deve ter origem na Camara dos Deputados, e ser apoiada pela terça parte delles” (art. 174). A proposição passaria ainda pelo rito do art. 175, com sua leitura, por 3 (três) vezes, a cada 6 (seis) dias, na Câmara dos Deputados, a qual tinha que decidir se a discussão do dispositivo constitucional podia ou não ser admitida. Em caso afirmativo e, da discussão, logrando êxito a tese de reforma, estaria seria objeto de Lei, a ser sancionada pelo Imperador, para só na próxima Legislatura ser discutida, “o que se vencer, prevalecerá para a mudança, ou addição á Lei fundamental; e juntando-se á Constituição será solemnemente promulgada”. Ocorria que o “resto”, isto é, os dispositivos não considerados de ordem constitucional, poderiam ser alterados por Lei Ordinária qualquer. O referido rito só foi cumprido, como anunciado acima, uma única vez, com a promulgação da Lei de 12 de outubro 1832, a qual, na forma do art. 176 da Constituição, ordenou a discussão de diversos artigos – todos de inegável matéria constitucional – para a próxima legislatura.

Previdência (Emenda Constitucional n. 103/2019) e mesmo antes, com a Reforma Trabalhista, que sequer chegara a atingir o texto constitucional, porque perpetrada no âmbito da CLT, por lei ordinária (Lei Federal n. 13.467, de 13 de julho de 2017).

A PEC n. 45/2019, todavia, não foi a primeira “Reforma”, por assim dizer, intentada e efetivamente realizada, em matéria tributária no Brasil. Pelo contrário, como esclarece Junqueira (2015, *online*), ao considerar tão-somente as alterações operadas em nível constitucional, isto é, tiveram igualmente destaque as PEC’s n. 175/1995, n. 41/2003 e n. 233/2008, que tinham em comum o fato de pretenderem alterar o Sistema Tributário Nacional a partir de cima, isto é, da Constituição, e que se originaram de iniciativas dos então Presidentes da República – no caso, FHC (1995) e Lula (2003 e 2008).^{79, 80}

Outra Reforma que também merece atenção, ainda que anterior ao atual ordenamento constitucional, é a realizada na década de 1960, cujas alterações ainda hoje reverberam no Sistema Tributário Nacional, seja a nível constitucional, seja no plano legal complementar, notadamente com o CTN, que data exatamente de tal época. Ali, estranhamente, o argumento dferia do que se levanta atualmente contra a tributação brasileira, com uma elevada “carga tributária”. Em verdade, como relatam Fontoura e Ferreira (2020), havia mesmo quem pensasse que os tributos de então eram insuficientes para o estado de então.

⁷⁹ Esclarece ainda o autor que “[e]las não foram as únicas propostas de alteração do sistema tributário. Então, por que selecionar somente essas três propostas e não qualquer outro conjunto? Três razões justificam esta escolha. Em primeiro lugar, as três propostas envolvem reformas constitucionais. Como o sistema tributário brasileiro é altamente constitucionalizado, são necessárias emendas constitucionais para fazer mudanças nos aspectos principais dos tributos. Em segundo lugar, as propostas foram apresentadas pelo presidente. Dadas as regras do presidencialismo brasileiro, propostas do Poder Executivo têm muito mais chances de serem aprovadas. As propostas de reforma tributária de iniciativa parlamentar jamais chegaram a ter relevância política. Por fim e mais importante, somente essas três propostas foram consideradas pelos atores políticos relevantes – mídia, Poder Executivo e parlamentares – como propostas de reforma tributária. Então, estamos usando a definição de reforma tributária dos próprios atores políticos” (Junqueira, 2015, *online*).

⁸⁰ Não obstante, no plano legal, ordinário ou complementar, podem ser enumeradas as seguintes “mini-Reformas” ou “infra-Reformas”, por assim dizer, porque operadas “abaixo” da CF/88: Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal); Lei Complementar n. 123/2006 (Lei do SIMPLES); Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007 (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED); Resolução n. 13/2012 do Senado Federal, que estabeleceu as alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Lei n.12.741/2012, finalmente regulamentando as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal, entre outras, alterações, não necessariamente para melhor.

As autoras ilustram, nesse sentido, que, “entre os anos de 1946 e 1966, o número de municípios passou de 1.669 para 3.924 e muitas dessas cidades dependiam praticamente das transferências da União” (Fontoura; Ferreira, 2020, p. 2) – o que retoma a discussão, levantada lá no primeiro capítulo, acerca da descentralização, transferências intergovernamentais e a “preguiça fiscal” dos entes subnacionais. Fato é que, ademais de tal preocupação, também ganhou espaço àquela época uma lógica de simplificação e modernização do sistema fiscal brasileiro.

Também pudera: por conta da Reforma de 1965/1967, nada menos que 20 (vinte) tributos, todos cobrados na forma de impostos, deram lugar aos ainda conhecidos II, IE, IPI, IR, IOF, ITR, ITCMD, ICM, IPTU e ISS, e outras espécies tributárias que, mesmo somadas, reduziam para 12 (doze) o número de impostos. Ademais disto, verifica-se que “[a]s principais causas que levaram à reforma tributária de 1965/1966, estão o fomento à industrialização do país e a consequente redução da dependência de importações de produtos pelo mercado interno (Fontoura; Ferreira, 2020, p. 4), discussões que ganhavam espaço mesmo no cenário caótico dos primeiros anos de Ditadura Militar (1964-1985).⁸¹

A tabela a seguir ilustra o que se alterou naquela época:

Tabela 11 – Comparativo – Emenda Constitucional n. 18/1965 (antes e depois)

	Pré-EC n. 18/65	Pós-EC n. 18/65
União	Imposto de Importação Imposto de Consumo Impostos Únicos Imposto de Renda Imposto sobre Transferências de Fundos para o Exterior	Impostos de Importação Imposto de Exportação Imposto sobre Produtos Industrializados Impostos Únicos Imposto de Renda Imposto sobre Operações Financeiras

⁸¹ Tanto que, como narram Fontoura e Ferreira (2020, p. 4), “iniciou-se a reforma tributária, a promulgação da Emenda Constitucional n. 18, em 1965; e do Código Tributário Nacional, em 1966, que é tida, por muitos, como uma das responsáveis pelo Milagre Econômico da década de 70. A reforma de 1966, tida por revolucionária pela maioria dos autores aqui estudados, introduzia no país, pioneiramente em relação ao restante do mundo, um sistema de tributação incidente sobre o valor agregado, de forma a extinguir, à época, a tributação incidente em cascata no país. No mais, pela primeira vez no país, encontravam-se devidamente previstas pela Constituição Federal as regras relacionadas à repartição de tributos entre os entes da Federação”.

	Imposto sobre Negócios Impostos Extraordinários Impostos Especiais	
Estados	Imposto sobre Venda a Varejo Imposto sobre Transmissão Causa Mortis Imposto sobre Expedição Imposto sobre Atos Regulados Impostos Especiais	Imposto sobre Circulação de Mercadorias Imposto sobre Transmissão de Bens <i>Inter vivos</i> e <i>Causa Mortis</i>
Municípios	Imposto Territorial Rural Imposto sobre Transmissão "Inter vivos" Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana Imposto de Indústria e Profissões Imposto de Licença Imposto sobre Diversões Públicas Imposto sobre Atos de Economia	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana Imposto sobre Serviços

Fonte: Giambiagi (2011, p. 251)

Guardadas, por óbvio, as devidas proporções, foi sob os argumentos de simplificação do sistema tributário, redução da carga fiscal incidente sobre o consumo e promoção de maior justiça tributária, os debates em torno da reforma tributária brasileira intensificaram-se nos últimos anos. Diversas proposições legislativas foram apresentadas no Congresso Nacional, evidenciando a urgência de se enfrentarem questões estruturais, tais como a cumulatividade de tributos, a “guerra fiscal” entre entes federativos e a insegurança jurídica que aflige o ambiente empresarial.

Entre as propostas que, de 2019 a 2021, tramitaram, inclusive no curso da Pandemia, no Congresso Nacional, quais fossem duas PEC’s, a de n. 45 e a de n. 110 , e o Projeto de Lei n. 2.337/2021, que altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a primeira prosperou. Aprovada em 6 de julho de 2023 pela Câmara dos Deputados, a PEC n. 45/2019, dali seguiu para o Senado, conforme rito do art. 60 da Constituição.

Aprovada finalmente em 20 de dezembro de 2023, a Emenda Constitucional n. 132/2023, surge como tentativa resposta normativa às mencionadas demandas, mas ainda a depender de efetiva regulamentação, por Lei Complementar, na forma do art. 146, III, alínea

“a”, da Constituição Federal, em sua redação original.⁸² Tal regulamentação, passado mais de um ano desde a promulgação da Emenda, ocorreu com a recente Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025, sancionada pelo Presidente com apenas alguns tímidos vetos.⁸³

Dentre as mudanças estruturais previstas, destaca-se a substituição de cinco tributos atualmente vigentes por um modelo composto por dois novos impostos e uma contribuição. Estabeleceu-se, assim, o Imposto sobre Valor Agregado Dual (IVA Dual), desdobrado no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), concebidos com vistas à simplificação do sistema, à promoção de maior transparência e eficiência arrecadatória e à mitigação das distorções econômicas perpetuadas pelo modelo anterior.

Adicionalmente, a emenda introduz o denominado Imposto Seletivo, voltado à tributação de bens e serviços considerados nocivos à saúde pública ou ao meio ambiente. Fundamentado no princípio da seletividade, tal imposto transcende a função arrecadatória tradicional, assumindo uma natureza extrafiscal orientada ao desestímulo ao consumo de determinados produtos, justificando-se em tempos de crescentes preocupações com a saúde

⁸² “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;” (Brasil, 1988, *online*).

⁸³ Foram vetados os seguintes dispositivos: incisos V, X e III do art. 26 e seus §§ 5º, 6º e 8º; § 4º do art. 183; § 2º do art. 36; § 4º e inciso II do § 9º do art. 138; inciso III do § 1º do art. 231; inciso III do § 1º do art. 252; § 2º do art. 332; art. 334; inciso I do art. 413; § 4º do art. 429; § 5º dos arts. 444 e 462; inciso II do § 1º do art. 454; art. 494; art. 495; art. 536; parte do art. 517; e itens 1.4, 1.5, 1.8 e 1.9 do Anexo XI. As razões para os vetos incluem a concessão de benefícios fiscais ou exclusões de contribuintes sem previsão constitucional, como no caso de fundos de investimento e patrimoniais, considerados contrários aos artigos 156-A e 195 da Constituição. Também se apontou tratamento tributário desigual, especialmente para pequenos agricultores, gerando desequilíbrio competitivo. Apontou o Presidente preocupação com a insegurança jurídica, como na responsabilidade solidária de adquirentes em operações tributadas e na substituição do Domicílio Tributário Eletrônico por métodos mais lentos e custosos. Outros vetos trataram de isenções e alíquotas zero para operações específicas, como na Zona Franca de Manaus e na exportação de bens minerais, que foram consideradas inadequadas e prejudiciais à arrecadação. Além disso, a recriação da ESAF foi considerada inconstitucional por tratar de organização administrativa de competência do Presidente da República. Os vetos agora seguem para análise do Congresso Nacional, que decidirá sobre sua manutenção ou rejeição, na forma do §§ 4º e seguintes do art. 66 da Constituição Federal.

coletiva e a preservação ambiental, essa abordagem busca integrar valores contemporâneos à política tributária.

Cumpre, pois, verificar se, como, quando e por que tais alterações, permeadas pelas discussões levantadas no presente trabalho em matéria de “Ilusão fiscal”, “ilusão tributária”, tributação indireta e regressividade, poderão contribuir, para a melhoria (ou piora) dos cenários já desenhados. Isto é feito aqui com certa cautela, na forma de prognóstico e não de diagnóstico, uma vez que, datando a Emenda de pouco mais de 1 (um) ano – assim como regulamentação, pela LC n. 214/2025, “criança de dias”, não se pode ainda contar com as informações que só a empiria, a prática, a lida diária e, em especial, a jurisprudência dos Tribunais fornecerão.

Sobre isto, alerta Machado Segundo (2024b) que “a estabilidade da legislação é importante, em especial por conta do que chamava [Hugo de Brito Machado] de ‘efeito didático da jurisprudência’”, isto é, o longo caminho que passam os normativos tributários até que, de forma acertada ou não, imprimam as Cortes um entendimento para determinada direção ou para outra. A prognose – e não diagnose, repise-se – que se faz adiante é mais tomada por base a experiência internacional, bem assim no que se assemelham entendimentos aplicáveis às espécies tributárias outras, mesmo as revogadas, do que pautando uma realidade tributária que, por hora, existe apenas no texto constitucional e legal complementar.

4.1 Um imposto que não é um, mas, sim, dois: o caso do IVA-Dual brasileiro

Na sigla em francês para *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, o TVA, traduzido para o inglês com o acrônimo VAT, isto é, *Value-Added Tax*, surgiu na França, em 10 de abril de 1954, num período em que se teciam, em relação à tributação do consumo, as mesmas críticas erigidas à tributação brasileira, notadamente a existência de diversos tributos que, incidindo sobre o mesmo produto, tributavam-no várias vezes (Lechypre, 2024, *online*). Tal lógica, considerada revolucionária à época, seria substituída por uma modalidade de tributo que incidiria tão-somente sobre o valor gerado (adicionado, agregado, acrescentado etc.) em cada etapa, e uma única vez.

No dizer de Lechypre (2024, *online*), isto significara “menos impostos, preços mais baixos, mas impostos pagos por absolutamente todos, já que, desde 1968, é o consumidor quem os paga sobre todos os bens e serviços”⁸⁴, ocorrendo que, naquela década, a lógica do TVA, do VAT em inglês, ou do IVA, para a comunidade lusófona⁸⁵, espalhar-se ia pelo mundo.

Nesse sentido, afirma Costa (2014, p. 11), afirma que “[o] IVA tornou-se um tributo de grande sucesso mundial, existindo, na atualidade, mais de 150 países espalhados nos quatro cantos do mundo que o adotaram em seus ordenamentos jurídicos fiscais”. Em verdade, passados 10 (dez) anos desde a afirmação da autora, aponta a OCDE que o “IVA é importante fonte de receita para governos em todo o mundo, com mais de 170 países operando agora um sistema de IVA” (OCDE, 2025, *online*).⁸⁶

Ainda segundo a OCDE (2024, *online*), “Os impostos sobre o valor acrescentado (IVA) geraram, em média, 20,8% da receita total nos países da OCDE em 2022”, sendo certo ainda que tal modalidade unificada de tributação do consumo, “continua a ser a maior categoria de impostos sobre o consumo, gerando quase quatro vezes mais receitas fiscais do que os

⁸⁴ “À l'époque, il y a plusieurs impôts qui font l'objet de beaucoup de critiques, notamment parce qu'ils taxent plusieurs fois les mêmes produits au cours des processus de fabrication. Par exemple, un boulon est taxé quand l'usine qui le fabrique le vend au producteur de boîtes de vitesse, puis re-taxé quand la boîte de vitesse est vendue au constructeur auto, puis encore une fois quand la voiture est vendue au concessionnaire. La grande révolution avec la TVA, c'est qu'on ne taxe que la valeur ajoutée créée à chaque étape. Le boulon n'est donc plus taxé qu'une fois. Ça fait moins de taxes, des prix plus bas, mais des taxes payées absolument par tout le monde puisqu'à partir de 1968, c'est le consommateur qui l'acquitte sur tous les biens et services. Bref l'impôt "parfait" qui va se généraliser dans les années 1960 à tous les secteurs de l'économie, et rapidement séduire le monde entier.” (Lephyre, 2024, *online*).

⁸⁵ A depender do país de língua portuguesa em que instituído o referido imposto, o “A” do acrônimo equivale a “Acrecentado” ou “Agregado”, sendo chamado em alguns por Imposto sobre Bens e Serviços, na sigla IBS, que, no Brasil, equivale a um dos dois tributos que, somados, compõem o nosso IVA-Dual (IBS e CBS). Em espanhol, há ainda as expressões “impuesto al valor agregado”, “impuesto sobre el valor memorando y el valor añadido” e ainda “impuesto sobre el valor añadido”. Em italiano, o acrônimo IVA vale para Imposta sul Valore Aggiunto.

⁸⁶ “VAT is a major revenue source for governments worldwide, with over 170 countries operating a VAT now. The OECD plays an essential leadership role in fostering inclusive global dialogue on VAT policy and administration matters, assisting countries to secure appropriate taxation outcomes through the development of internationally agreed standards and effective mechanisms for their implementation.”

impostos especiais de consumo”, os quais constituem a maior parte dos impostos sobre o consumo, bens e serviços específicos (OCDE, 2024, *online*).⁸⁷

Fato é que, não obstante se tenha difundido pelo mundo já na década de 1960, o IVA teve um longo caminho até sagrar-se, finalmente, mas da forma como foi (dual), previsto das competências tributárias definidas pela Constituição. Isso porque, ainda na referida PEC n. 175/95, propunha-se “a criação de um IVA compartilhado entre os Estados e o Distrito Federal, incorporando o IPI e o ICMS” (Smargiassi et al., 2014, *online*), ou seja, deixava de fora o ISS, de competência dos Municípios desde a reforma última dos anos 1960.⁸⁸

⁸⁷ “At 9.9% of GDP, revenue from consumption taxes in OECD countries remained stable in 2022 compared to 2020 (9.9%) and 2021 (10.0%). The overall share of consumption taxes in total tax revenues has fallen slightly to 29.6% in 2022, compared to 30% in 2021 and 30.1% in 2020. This decline is mainly attributable to the decreasing revenue importance of taxes on specific goods and services (mainly tobacco, alcoholic beverages and fuel, as well as certain environment-related taxes) as a percentage of total tax revenues in OECD countries on average. Value-added taxes (VAT) generated 20.8% of total revenue in OECD countries on average in 2022. VAT continues to be the largest category of consumption taxes, generating almost four times as much tax revenue as excise duties that form the bulk of taxes on specific goods and services, accounting for 5.6% of total tax revenue in 2022 on average.”

⁸⁸ Segundo Smargiassi e outros (2014, *online*), o projeto de IVA dos anos 1990 tinha como características: “- O imposto será administrado, arrecadado e fiscalizado, no que lhes couber, pela União, pelos Estados e Distrito Federal, que celebrarão convênio, na forma da lei, para assegurar uniformidade de procedimentos administrativos e interpretações; - O imposto será seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços; - O imposto não incidirá sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, nem sobre serviços por Estados a destinatário no exterior; - As alíquotas dos Estados e do Distrito Federal e as da União serão aplicadas sobre a mesma base de cálculo; - As alíquotas da União, uniformes por mercadorias ou serviço, em todo território nacional, sem distinção entre as operações internas e interestaduais, serão fixadas em lei, vedada a edição de medida provisória e admitida a faculdade do poder executivo alterar as alíquotas; - As alíquotas dos Estados e do Distrito Federal, uniformes, por mercadorias ou serviço, em todo território nacional, sem distinção entre as operações internas e interestaduais, serão fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução, de iniciativa do presidente da república ou de um terço de Senadores, aprovada por três quartos de seus membros; - Nas operações interestaduais entre contribuintes a alíquota estadual poderá ser reduzida, gradativamente, hipótese em que a alíquota da União será acrescida, automaticamente, dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos; - Nas operações interestaduais de energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, a alíquota estadual e distrito federal será eliminada e acrescida à União; - A isenção ou não incidência será uniforme em todo território nacional e, salvo, determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) não impedirá utilização, inclusive com resarcimento, dos créditos relativos ao imposto pago nas operações anteriores; - É vedada a concessão a certos contribuintes ou a determinada categoria de contribuintes, direta ou indiretamente, de qualquer tipo de resarcimento ou financiamento que anule, no todo ou em parte, o ônus financeiro ou econômico do imposto.”

Fato é que o IVA “trazido” EC n. 132/2023, no caso pela soma do Imposto sobre Bens e Serviços, de competência compartida entre Estados e Municípios, com a Contribuição sobre Bens e Serviços, difere das propostas anteriores precipuamente por se tratar do que se convencionou chamar de IVA-Dual. Em verdade, se comparado o IVA atual, tal qual estabelecido na Emenda Constitucional n. 132/2023, regulamentados pela Lei Complementar n. 214/2025, com PEC n. 175/1995, podem-se vislumbrar avanços em alguns aspectos e divergências em outros, especialmente no que tange à gestão, uniformidade e seletividade do imposto.

A título de exemplo, a PEC 175/1995 previa que o IVA seria administrado por União, Estados e Distrito Federal, mediante convênios para assegurar uniformidade administrativa e interpretativa. Já a EC 132/2023 e a LC 214/2025 apresentam um modelo em que o IBS é compartilhado entre Estados, Municípios e Distrito Federal, enquanto a CBS é exclusiva da União. A gestão do IBS será centralizada por um Comitê Gestor Nacional, como previsto no art. 156-A, §4º da Constituição, promovendo maior uniformidade. No entanto, o arranjo atual parece buscar equilíbrio entre autonomia federativa e coordenação nacional, algo menos delineado na PEC de 1995.

Fato é que ambas as propostas destacam a seletividade em função da essencialidade de bens e serviços. No modelo atual, a seletividade do IBS e da CBS está atrelada ao princípio da essencialidade, mas sem detalhamento explícito nas normas analisadas sobre como será regulamentada. Na PEC 175/1995, a seletividade era abordada com maior detalhamento e em caráter obrigatório para bens essenciais, muito provavelmente inspirada nos debates que já existiam em relação ao IPI, por força do art. 153, IV, c/c o § 3º, I, do mesmo dispositivo, da Constituição Federal.⁸⁹

A PEC de 1995 determinava que as alíquotas da União, Estados e Distrito Federal seriam uniformes para cada mercadoria ou serviço em todo o território nacional, sendo as

⁸⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto.” (Brasil, 1988, *online*).

estaduais fixadas pelo Senado e as federais por lei. O modelo atual, no entanto, é mais flexível, permitindo que cada ente federativo defina suas próprias alíquotas, na forma do art. 14 da LC n. 214/2025, de modo que a União pode estabelecer, sozinha, por óbvio, a alíquota da CBS (inciso I), ao passo que cada estado, município e ainda o DF poderá fixar sua própria alíquota, no caso, do IBS, na forma do mesmo dispositivo (inciso II).⁹⁰

O § 2º, incisos I e II, do referido art. 14 prevê ainda a possibilidade de cada ente federativo vincular ou não sua alíquota à alíquota de referência da respectiva esfera federativa a que se refere o art. 18 também da Lei Complementar n. 214/2025.⁹¹ Tal dispositivo assinala para a criação de parâmetros gerais, com resolução do Senado ajustando as alíquotas de referência para manter equilíbrio na arrecadação. Acredita-se que *mens legens* tenha sido uma tentativa harmonizar os interesses locais e nacionais, o que não impede, todavia, que se intensifiquem desigualdades regionais⁹² dependendo da coordenação entre os entes.

Ponto, porém, de similitude entre ambos os modelos – o que pereceu nos anos 1990 e o que perseverou neste século – é o fato de assegurarem a não incidência sobre operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior, promovendo a desoneração das exportações. Essa é uma continuidade importante dos debates realizados no Brasil desde a PEC de 175,

⁹⁰ “Art. 14. As alíquotas da CBS e do IBS serão fixadas por lei específica do respectivo ente federativo, nos seguintes termos:

I - a União fixará a alíquota da CBS;
II - cada Estado fixará sua alíquota do IBS;
III - cada Município fixará sua alíquota do IBS; e
IV - o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.” (Brasil, 2025, *online*).

⁹¹ Das Alíquotas de Referência

Art. 18. As alíquotas de referência serão fixadas por resolução do Senado Federal:

I - para a CBS, de 2027 a 2035, nos termos dos arts. 353 a 359, 366, 368 e 369 desta Lei Complementar;
II - para o IBS, de 2029 a 2035, nos termos dos arts. 361 a 366 e 369 desta Lei Complementar;
III - para o IBS e a CBS, após 2035, as vigentes no ano anterior.

Art. 19. Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS ou da CBS:

I - deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, da alíquota de referência da CBS e das alíquotas de referência estadual e municipal do IBS, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas;

II - somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste caput.”” (Brasil, 2025, *online*).

⁹² Daí valer a acertada relação que fizera D’Plácido (2022) entre a ilusão fiscal, a tributação regressiva e o art. 3º da Constituição Federal.

correspondendo também a diretriz da própria OCDE⁹³ para a implantação de IVA's pelo mundo, na forma do que dispõem o art. 156-A, § 1º, III, da CF, no caso do IBS, aplicável igualmente à CBS, por força do § 16 do art. 195, também da CF, todos trazidos pela EC n. 132/2023,⁹⁴ e o art. 79, da LC n. 201/2025.⁹⁵

Há diversos outros elementos que, de forma inovadora – sem entrar no mérito se é uma “boa nova” ou não – previsão constitucional (via EC) e a regulamentação, por norma geral (via LC), do IVA-Dual brasileiro – já desenhado como “o maior IVA do mundo” – só poderão

⁹³ “The overarching purpose of VAT as a levy on final consumption, coupled with its central design feature of a staged collection process, lays the foundation for the core VAT principles bearing on international trade. The fundamental issue of economic policy in relation to the international application of the VAT is whether the levy should be imposed by the jurisdiction of origin or destination. Under the destination principle, tax is ultimately levied only on the final consumption that occurs within the taxing jurisdiction. Under the origin principle, the tax is levied in the various jurisdictions where the value was added. The key economic difference between the two principles is that the destination principle places all firms competing in a given jurisdiction on an even footing whereas the origin principle places consumers in different jurisdictions on an even

footing.

The application of the destination principle in VAT achieves neutrality in international trade. Under the destination principle, exports are not subject to tax with refund of input taxes (that is, “free of VAT” or “zero-rated”) and imports are taxed on the same basis and at the same rates as domestic supplies. Accordingly, the total tax paid in relation to a supply is determined by the rules applicable in the jurisdiction of its consumption and all revenue accrues to the jurisdiction where the supply to the final consumer occurs.” (OECD, 2017, p. 15-16).

⁹⁴ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

[...]

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

[...]

Art. 195 [...]

[...]

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do **caput** o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.” (Brasil, 2023, *online*).

“Art. 79. São imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior, nos termos do art. 8º desta Lei Complementar, asseguradas ao exportador a apropriação e a utilização dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, observadas as vedações ao creditamento previstas nos arts. 49 e 51, as demais disposições dos arts. 47 e 52 a 57 desta Lei Complementar e o disposto neste Capítulo” (Brasil, 2025, *online*).

⁹⁵ “Art. 79. São imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior, nos termos do art. 8º desta Lei Complementar, asseguradas ao exportador a apropriação e a utilização dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, observadas as vedações ao creditamento previstas nos arts. 49 e 51, as demais disposições dos arts. 47 e 52 a 57 desta Lei Complementar e o disposto neste Capítulo.”

ser completamente avaliados quando da edição, ente a ente, das respectivas leis tributárias pela União (CBS), estados, municípios e DF (IBS). O que resta analisar, sem se perder numa análise meramente técnica e descritiva, é o quanto tais normativos já dão cabo (ou não) do fenômeno da ilusão fiscal tal qual descrito no presente trabalho.

Antes, porém, cumpre dedicar algumas linhas, sabidamente necessárias, ao terceiro tributo sobre o consumo – isto considerando IBS e CBS separadamente, e não como IVA – criado pela EC n. 132/2023, qual seja o assim chamado Imposto Seletivo do novo art. 153, VIII, da Constituição Federal, pontuando, com a mesma proposta, mas com as mesmas limitações, as principais diferenças entre tal tributo e seus antecedentes. Após, verificar-se-á, em conjunto, como a nova tributação do consumo – CBS, IBS e IS – difere, se difere e o quanto difere da sopa de letrinhas a ser substituída até 2033.

4.2 O Imposto Seletivo e a “tributação do pecado”

O assim chamado “Imposto Seletivo”, também objeto da EC n. 132/2023 e da LC n. 214/2025, desponta como um marco na modernização do sistema tributário brasileiro, em que pese tenha sido amplamente divulgado como “imposto do pecado”, “tributo do pecado” (*sin tax*), por conta da tradição de altas alíquotas ou tributos específicos aplicados a produtos e/ou serviços considerados danosos ou voluptuários, como o álcool, tabago e o jogo. Sobre este último, por exemplo, data ainda 1927 o Decreto n. 14.643, a *Lei do Jogo* de Portugal (Canotilho, 2007).

Nessa mesma esteira, relatam-se ainda experiências, em sua maioria vigentes em outros países, de tributação mais incisiva, por exemplo, sobre os produtos açucarados, notadamente os refrigerantes. Na República de México, por exemplo, por meio de seu *Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, em vigor desde 1º de janeiro de 2014 até a atualidade (México, 2024). De outra banda, valendo, com nunca, a expressão “sanha arrecadatória”, a Itália ficou conhecida por instituir cobranças, a maior sobre a pornografia, ao tempo que a

indústria do sexo cinematográfico (já) faturava milhões, com uma alíquota de 0,25 ou 25% (Itália, 2005).

Fato é que a própria origem da tributação sobre o consumo no Brasil surgiu, realmente, com certo apelo moral. O antigo “impôsto de consumo”, que daria origem ao atual (e futuramente extinto) IPI, nasceu justamente atrelado ao consumo de tabaco. No dizer de Ezequiel (2018, p. 61), o referido tributo “[d]erivava de correlato que, no início do século XIX, visava coibir excessos suntuários, como objetos de luxo ou supérfluos como bebida e tabaco”, justificando sua existência por seus fins inegavelmente moralistas. Criado em 1891 pela primeira lei orçamentária da recém-proclamada República, o “impôsto de consumo” passou a alcançar diversos outros produtos a partir de 1900.⁹⁶

Ocorreu, todavia, que, com uma maior industrialização do Brasil, o qual acabou se tornando menos refém do consumo de bens e serviços advindos do exterior, a tributação do consumo começou a ressignificar-se. Se no começo do século passado a base de incidência mais importante para o país eram as importações, tal cenário começou a mudar a partir da Primeira Guerra Mundial, seguida pela Crise de 1929 e a Grande Depressão que a sucedeu, além, é claro, da Segunda Guerra Mundial (Ezequiel, 2018). A indústria brasileira ganhava fôlego, pois, para abastecer o mercado interno, nos primeiros anos da Segunda Guerra, enquanto ainda era neutro, até começar a abastecer também os Países Aliados.⁹⁷

⁹⁶ “Entre 1892 e 1900, vários decretos sucederam-se no intuito de regulamentar o Imposto de Consumo. Desde o início, definira-se que seria pago por meio de estampilhas vendidas pela recebedoria, ou caso fosse tal repartição extinta, pela alfândega, na capital e pelas alfândegas ou mesas de rendas, onde as houvesse; e pelas demais estações fiscais dos Estados, nos lugares onde não houvesse alguma daquelas repartições.¹¹⁴ Em 1900, o Imposto do Consumo recaía sobre diversos outros produtos além do fumo e seus derivados. Uma extensa pauta alcançava também bebidas, desde águas minerais, gasosas ou não, soda, vermute, cerveja, vinhos e demais bebidas fermentadas. Calçados, tecidos, perfumaria, remédios, conservas e embutidos, doces entre outros” (Ezequiel, 2018, p. 65).

⁹⁷ “A arrecadação de impostos aduaneiros subsequentes a convulsões internacionais, mais especificamente a já citada crise de 1929, assim como as duas guerras mundiais, não retomaram os mesmos índices tão logo foi restabelecida a normalidade das transações comerciais. Apesar do final da primeira grande guerra, em 1918, para alcançar os níveis anteriores foram necessários mais cinco anos. De modo semelhante, somente em 1935, recuperou-se a situação anterior ao colapso financeiro internacional de 29. E, no que se refere à segunda grande guerra, houve mesmo um recuo das rendas aduaneiras ante os seus prenúncios ainda em 1938. Isto demonstrava, segundo o entendimento da época, que tais abalos na conjuntura mundial não colocavam

A título ilustrativo, compare-se, por exemplo, a proeminência dos tributos alfandegários ainda na década de 30 – 47,6% (quarenta e sete vírgula seis por cento), contra 27,2% (vinte e sete vírgula dois por cento) com o cenário desenhado às vésperas do final da Segunda Guerra Mundial, de inegável proeminência da tributação do consumo. É o que se pode vislumbrar de tabela elaborada com base no trabalho de Oliveira (1968) e Oliveira (2010), a seguir:

Tabela 12 - Composição da arrecadação federal 1923-1945 (em %)

Ano	Tributos					Total
	Importação	Consumo	Renda e Proventos	Selos e afins	Outros tributos	
1923	50,3	29,8	5,1	14,7	0,1	100,0
1924	51,9	27,3	2,2	18,5	0,1	100,0
1925	56,0	24,2	2,6	17,1	0,1	100,0
1926	47,8	30,1	2,9	19,0	0,2	100,0
1927	53,5	26,5	4,0	15,9	0,1	100,0
1928	55,2	25,9	4,0	14,8	0,1	100,0
1929	54,8	25,2	4,5	15,3	0,2	100,0
1930	50,2	28,3	5,0	16,4	0,1	100,0
1935	47,6	27,2	8,1	16,4	0,7	100,0
1937	50,8	28,9	9,9	10,2	0,2	100,0
1940	33,9	38,7	15,1	10,2	0,1	100,0
1945	14,5	40,0	33,2	12,2	0,1	100,0

Fonte: Oliveira (2010, adaptada).

simplesmente a economia nacional em suspensão, mas ainda, pari passu com a nascente industrialização, alteravam as bases da produção e, por conseguinte, o foco da política tributária e de sua respectiva estrutura fiscal. [...] Incrementava-se a indústria nacional com base nas demandas reprimidas pelo conflito mundial e logo mais diretamente como consequência da economia de guerra. No início, durante três anos, como país neutro e, depois de agosto de 1942, abastecendo os aliados, quando, exportando mais que importando, conseguiu significativos saldos positivos da balança comercial.” (Ezequiel, 2018, p. 97).

Com a Reforma Tributária, o aspecto fiscal, arrecadatório do IPI acabou absorvido pelo IVA, precisamente por meio da CBS, ocorrendo que a seletividade, constitucionalmente marcada pelo § 3º, I, do art. 153 da CF, para o IPI, reverberou na criação do Imposto Seletivo. Dessa feita, verifica-se que o IS surgira, na forma do art. 153, inciso VIII e § 6º, da Constituição Federal, justamente a incidir sobre “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços *prejudiciais* à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”.

Não por acaso, com relação ao jogo por exemplo, incluído pela LC n. 214 entre as atividades alcançáveis pelo IS, já vem há algum tempo reclamando justamente atenção, notadamente após a Medida Provisória n. 846, de 2018, da lavra do então Presidente Michel Temer, sobreveio a Lei n. 13.756, de 12 de dezembro de 2018 (Brasil, 2018).

Naquele momento, rompia-se, pois, com a tradição de séculos de reproche jurídico ao jogo,⁹⁸ que reverberara até 2015, com a nova redação conferida pela Lei n. 13.155 daquele ano, ao § 2º do mencionado art. 50 da LCP, acrescentando a expressão “ainda que pela internet ou por qualquer outro meio de comunicação” (Brasil, 2015, *online*). A MP e a Lei em que foi convertida traziam ali nova modalidade de loteria no país, quais sejam as assim chamadas “apostas de quota física”, a que correspondem as apostas esportivas *online*, superando o paradigma anterior reconhecia apenas loterias de caráter público/estatal.

Ocorreu, porém, que tal novidade não vinha acompanhada de efetiva regulamentação das atividades, sendo certo ainda que grande parte dos sítios de apostas esportivas eram sediados no exterior, em muito dificultando sua tributação, fiscalização e responsabilização em caso de danos aos consumidores/jogadores. Isto apesar de tramitar, desde

⁹⁸ A expressão “jogo de azar” havia aparecido no Código Penal de 1891. No período imperial, as loterias teriam sido regulamentadas pelo Decreto 357, de 27 de abril de 1844, assinado já por Dom Pedro II, que proibira, em 1882, na Lei n. 3.140 daquele ano, a venda de bilhetes na Corte. Fato é que, desde as Ordенаções, havia já normativos visando controlar ou mesmo reprimir, se não as apostas, pelo menos os jogos de cartas, traduzindo a controversa relação entre os jogos, a sociedade e o direito. Foi, no entanto, o Decreto n. 21.143/1932, nos primeiros anos da Era Vargas, um dos primeiros normativos republicanos a regulamentar a matéria. Seguiu-se a previsão dos jogos de azar, com o famoso “jogo do bicho”, como a contravenção do art. 50 da Lei das Contravenções Penais (Decreto-Lei n. 3.688/1941), e ainda no Decreto-Lei n. 9.215/1946 e no Decreto 204/1967

1991, o Projeto de Lei n. 442, além de outros mais recentes, igualmente visando a regulamentação das apostas privadas, isto é, alheias às loterias públicas.

Isto até a Lei n. 14.790, de 29 de dezembro de 2023, sancionada pelo Presidente Lula no penúltimo dia do ano, regulamentou a matéria e trouxe, entre seus dispositivos, com maior destaque, a(s) possibilidade(s) de tributação da atividade. Desde as discussões que permearam o Projeto de Lei n. 3.626/2023, que reverberou na referida lei, a arrecadação que poderia ser galgada com a tributação das e-bets despontou como maior argumento a favor da regulamentação.

Figura 6 – “Betdemic” – Epidemia das assim chamadas “apostas de quota fixa”



Fonte: do autor.

Fato é que a “epidemia” de *e-Bets* deflagrada do Brasil, ademais de chamar a atenção dos cofres – públicos ou privados⁹⁹ - fez ressurgir preocupação mesmo em matéria de

⁹⁹ A Câmara dos Dirigentes Lojistas de Foraleza/CE, por exemplo, lançou nota no sentido da regulamentação das bets, sobretudo diante do cenário de acentuada inadimplência, por parte de clientes, porque endividados em muito por conta de tais apostas.

saúde pública, saúde mental, saúde financeira etc., palco para que, com regulamentação do art. 153, VIII, da CF, pela LC n. 214/2025, fossem também os jogos alcançados pelo Imposto Seletivo. Não por acaso, sabe-se mesmo que a Psiquiatria classifica o jogo compulsivo como transtorno mental não relacionado a substância (APA, 2015), no mesmo sentido em que a OMS classifica como doença o chamado “jogo patológico”, indicado pela CID 10 V – F63.0 (WHO, 2019).

Não obstante, sabe-se que a cobrança terá de aguardar a *vacatio* até 2027, nos termos do art. 126, I, alínea “b”, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, também trazido pela Emenda n. 132.¹⁰⁰ Já se pode intuir, no entanto, que sua implementação reflete uma estratégia para regular atividades econômicas associadas ao conceito econômico de externalidades negativas, como danos à saúde pública e ao meio ambiente.

Dessa feita, a abrangência do IS inclui produtos como tabaco, bebidas alcoólicas, agrotóxicos e atividades mineradoras, além de outros bens e serviços definidos como nocivos, substituindo seu “antecessor”, o IPI, pelo menos no campo da extrafiscalidade. Nesse sentido, esclarece Machado Segundo (2024, p. 44) que, tendo o IPI uma “função duplice”, de um lado corresponde a “parcela importante da arrecadação tributária federal”, e “tem, também, uma função extrafiscal proibitiva, destinado a onerar mais pesadamente produtos nocivos como o cigarro e algumas bebidas alcoólicas” (Machado Segundo, 2024, p. 44).

Com efeito, a regulamentação pela LC n. 214/2025 detalha as operações sujeitas ao imposto e estabelece o Comitê Gestor como órgão central para sua aplicação e monitoramento, o que comporta, desde já, inegáveis desafios operacionais. Entre os avanços, destacam-se a possibilidade de revisão periódica de alíquotas pelo Comitê Gestor, a fixação da base de cálculo conforme o valor de mercado dos bens e a vinculação das receitas arrecadadas a políticas públicas ambientais e de saúde.

¹⁰⁰ “Art. 126. A partir de 2027: I - serão cobrados: [...] b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal;” (Brasil, 2023).

Fato é que a experiência dá conta de que, em regra, tributos sobre bens nocivos, como bebidas açucaradas ou tabaco, conseguem reduzir o consumo e promover mudanças comportamentais, especialmente quando combinados com campanhas educativas e fiscalização robusta (Richardson, 2023). No entanto, a inelasticidade da demanda de alguns produtos, como o tabaco, pode limitar a eficácia do tributo isoladamente, reforçando a necessidade de políticas públicas complementares.

Outro ponto importante, como assinalado por Caliendo (2013), é que a lógica da tributação indutiva ou da extrafiscalidade é a da *subsidiariedade*, isto é, uma *ultima ratio* na qual os tributos escapam a sua função primordial, num Estado que não é mais patrimonial, mas, sim, fiscal, qual seja a meramente arrecadatória. Dessa feita, a instituição de um tributo indutivo, como o será o IS, há de observar uma lógica também de conveniência, necessidade e adequação.

Ademais da obrigatoriedade de se respeitar a lei – isto é, não haverá IS aquém, tampouco além do que se vê no art. 156, III, da CF, após EC n. 132/25 e nos arts. 409 e seguintes da Lei Complementar n. 2014/2025 e de seu Anexo XVII – também há que se observar se se está diante, mesmo, de produto, bem ou serviço prejudicial à saúde ou ao meio ambiente. Na esteira do pensamento de Pigou (1962), não basta a ocorrência de uma externalidade, há que ser uma externalidade negativa, e uma externalidade negativa prevista na lei como causa de incidência do IS.

Nesse sentido é que o § 1º do referido art. 409 da LC n. 214/2025 já define como “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH¹⁰¹ e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a veículos, embarcações e aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais, concursos de prognósticos e *fantasy sport*” (Brasil, 2025, *online*). Nesse sentido, o mencionado

¹⁰¹ Sigla para Nomenclatura Comum do Mercosul, a NCM consiste num sistema ordenado que permite, pela aplicação de regras e procedimentos próprios, determinar um único código numérico para uma dada mercadoria. O SH, por sua vez, é o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, mantido pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), foi criado para melhorar e facilitar o comércio internacional e seu controle estatístico.

Anexo XVII da Lei Complementar traz os códigos de referências dos produtos em que poderá incidir o imposto.

E apertada síntese, tem-se que a implementação do IS no Brasil é uma oportunidade única de alinhar a política tributária aos compromissos de sustentabilidade e promoção da saúde pública, sendo certo que tanto a EC n. 132/2023 e a LC n. 214/2025 estabelecem um arcabouço inicial promissor – não obstante algumas graves falhas já percebidos, notadamente nos incisos do § 6º do art. 153 da CF.¹⁰²

4.3 A ilusão, (muita) informação e anestesia na Reforma Tributária: os problemas que a EC n. 132/2023 não resolveu (ou mesmo gerou) em matéria de (in)consciência fiscal

Conforme delineado ao longo do presente trabalho, a ilusão fiscal descreve os mecanismos pelos quais os governos mascaram os custos reais da tributação, distorcendo a percepção do contribuinte, sendo certo que, entre os “ocultamentos” mais comuns está, justamente, a tributação indireta. Tal expediente, como é sabido, dilui o ônus fiscal nos preços de bens e serviços, criando uma falsa sensação de menor carga tributária. Como afirmava Puviani (1903), o ocultamento da tributação pode ser obtido por meio do uso de impostos indiretos, que são pagos sem que o contribuinte perceba conscientemente seus impactos.

¹⁰² Apenas a título ilustrativo, verifica-se em Machado Segundo (2024) a possibilidade de um produto nocivo, porque destinado ao mercado interno, ser alcançado pelo IS, mas, no caso de ser destinado à exportação, acabar por ser beneficiado com a imunidade aplicável nesse último caso, na forma do art. 153, § 6º, I, da CF, incluído pela EC n. 132/2023. Narra o autor um cenário em que: “Estabelece-se, de início, a não incidência (a rigor, uma imunidade) nas exportações, seguindo uma lógica de não se exportarem custos tributários, de modo a baratear o produto brasileiro no mercado internacional. Isso levanta a questão de saber como proceder caso o imposto já tenha incidido na extração ou na fabricação do item tributado que, depois, é exportado. Será o valor restituído? É possível, dentro da lógica fiscalista de sempre procurar forçar a interpretação que gere uma maior receita tributária, que o Estado (Fisco e Judiciário) decida que a imunidade se aplica apenas no caso de a exportação ser o próprio fato gerador, ou seja, a operação que seria tributada seria a de exportação. Se o tributo já incidiu antes, como ele “só incide uma vez”, não haveria nova incidência na exportação de todo modo, pelo que a imunidade não teria sido idealizada para essa hipótese. Caso esse entendimento prevaleça, criar-se-á um problema para os produtores locais, pois extrair para produzir aqui ensejará tributação pesada pelo IS, mas extrair para levar ao exterior o insumo, destinado à fabricação do item nocivo, será imune. Um evidente desserviço ao meio ambiente e à indústria local, pois o Brasil passará a ser fornecedor de insumos nocivos ou poluentes para o exterior, sem realizar sobre isso tributação alguma” (Machado Segundo, 2024, p. 45).

Essa prática, intrínseca a sistemas regressivos, perpetua desigualdades e contribui para a anestesia fiscal, fenômeno em que o contribuinte perde a capacidade de perceber sua contribuição efetiva ao Estado, questão central no contexto brasileiro, conforme aponta Ribas (2017, p. 111), especialmente porque pesa desproporcionalmente sobre as camadas mais pobres, como evidencia Mascarenhas (2023, *online*). Não se vislumbra, todavia, que a essa dinâmica tenha sido ou venha ainda a ser alterada pela Reforma Tributária introduzida pela EC n. 132/2023, em que pese suas premissas visarem justamente uma simplificação e maior justiça fiscal.

Isso porque tanto a EC quanto a LC ainda não dão conta de que, quando em plena vigência, mitigarão a regressividade e promoverão a transparência. Pelo contrário, o que já se pode constatar é que a Reforma apenas realizara a substituição de tributos por um sistema dual de IVA, composto pela CBS, de competência federal, e o IBS, compartilhado entre estados e municípios. A emenda, ao promulgar o IBS, destacou a neutralidade e a não cumulatividade como princípios fundamentais (EC n. 132/2023, art. 156-A). No entanto, os desafios relacionados à repartição de receitas entre entes federativos e a complexidade na administração do referido tributo podem minar sua capacidade de aumentar a consciência fiscal.

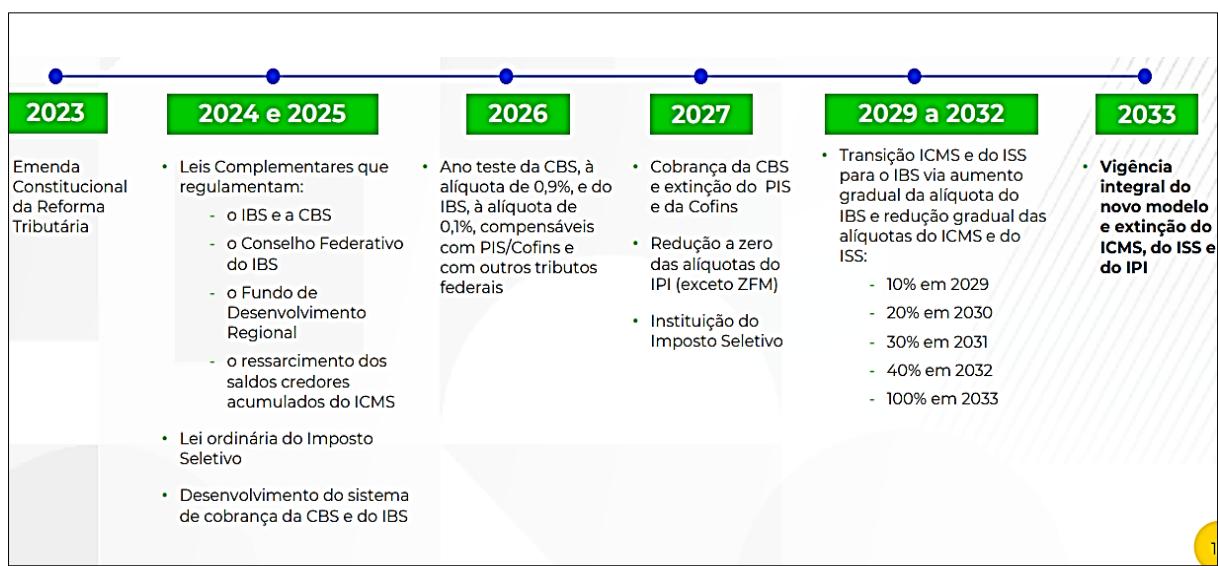
Verifique-se, por exemplo, que, não obstante a simplicidade proclamada (ou reclamada) no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, dispositivo que, historicamente, reúne as limitações constitucionais ao poder de tributar, não se vislumbra simplicidade qualquer, por exemplo, no art. 10 da LC n. 201/2025, ao disciplinar o momento de ocorrência do fato gerador. De uma prolixidade considerável, o dispositivo indica que, considerando-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS “no momento do fornecimento nas operações com bens ou com serviços”, o § 1º e seus incisos vão trazer diversas hipóteses em que se considera ocorrido o fornecimento.

Juntem-se, num silogismo pueril, fácil, as duas dicções, orações subordinadas: o fato gerador do IVA Dual *ocorre no momento* em que *ocorre* o fornecimento, o qual *ocorre*

no momento (i) do início do transporte, na prestação de serviço de transporte iniciado no País; (ii) do término do transporte, na prestação de serviço de transporte de carga quando iniciado no exterior; (iii) do término do fornecimento, no caso dos demais serviços; (iv) em que o bem for encontrado desacobertado de documentação fiscal idônea; e (v) da aquisição do bem nas hipóteses de (vi) licitação promovida pelo poder público de bem apreendido ou abandonado; ou leilão judicial.

Questiona-se: haveria necessidade tamanha filigrana? O argumento, sempre caro, por óbvio, da segurança jurídica, autoriza que, num esforço hercúleo, se prejudique a própria compreensão da legislação pelo cidadão comum? Fato é que tal expediente – de prolixidade, de zero simplicidade – faz-se perceber em diversos dispositivos, elaborados, escritos, redigidos etc. à exaustão. Questiona-se, igualmente, se a pressa em aprovar, num mesmo diploma, com tamanha disciplina jurídica, foi acertada, considerando, especialmente, a *vacatio* que ainda perdura, até 2027, bastando a regulamentação, no nosso sentir, tão-somente da matéria intertemporal.

Figura 7 – Etapas da Reforma – 2023-2033



Fonte: Ministério da Fazenda (2024)

Curiosamente, em tal “programação”, divulgada pelo próprio Governo Federal, como que planejando, passo a passo, as demais etapas da Reforma, de fato constava na segunda etapa – entre os anos de 2024 e 2025 – uma regulamentação separada do IBS/CBS de um lado, por lei(s) complementar(es), e o IS do outro, por meio de lei ordinária. Em que pese tal observação, fato é que o art. 153, VIII, *in fine*, trata da competência para instituir o IS “nos termos de lei complementar”, o que provavelmente levou o legislador complementar federal a tratar dos três novos tributos na mesma legislação.¹⁰³

Apenas a título ilustrativo, e com um humilde “salvo melhor juízo” que reclama toda novidade, pode-se apontar, por exemplo, art. 5º, que regula as hipóteses de incidência do IBS e da CBS em operações não onerosas ou realizadas abaixo do valor de mercado¹⁰⁴, é um exemplo de complexidade desnecessária, pois abrange uma vasta gama de situações, além de definir, com preciosismo técnico sobre “partes relacionadas”¹⁰⁵ e múltiplas condições de aplicação, gerando espaço para interpretações conflitantes.¹⁰⁶

¹⁰³ Sobre o assunto, adverte Machado Segundo (2024, p. 43-44): “A Constituição não exige expressa e claramente a lei complementar para a criação do imposto sobre grandes fortunas, nem mesmo do IS. Alude a “nos termos da lei complementar”, sugerindo que a lei complementar poderia dispor como (ou em quais termos) a lei ordinária criaria o imposto. Mas essa interpretação não é correta, pois faz inócuo o art. 146, III, ‘a’, da CF/88. Todos os impostos referidos no art. 153 já precisam seguir os termos genericamente constantes de lei complementar (v.g., o CTN, que tem esse status⁷) quando de sua criação por lei ordinária. Quando a remissão consta expressamente do próprio art. 153, o que se entende é que a própria criação, com a veiculação de todos os elementos da norma tributária (hipótese de incidência e consequente normativo), deve constar de lei complementar, com exceção das alíquotas, as quais, no caso do imposto seletivo por obra do § 6.º, VI, serão fixadas em lei ordinária. Mais uma confusão desnecessária, que se somará ao debate sobre a identidade e a hierarquia da lei complementar para criar uma série de conflitos quanto à zona de interseção entre esses dois diplomas, a lei complementar que criará o IS e a lei ordinária que fixará suas alíquotas.”

¹⁰⁴ “Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações: I - fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar;” (Brasil, 2025, *online*).

¹⁰⁵ “§ 3º São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no § 2º deste artigo: I - o controlador e as suas controladas; II - as coligadas; [...]” (Brasil, 2025, *online*).

¹⁰⁶ O art. 12, que trata da base de cálculo dos tributos, é igualmente denso, pois tenta detalhar exaustivamente os elementos que integram ou não a base tributável, como descontos condicionais e incondicionais, além de cenários envolvendo operações atípicas, o que torna o texto pouco acessível e altamente técnico. Outro exemplo é o conjunto de dispositivos dos arts. 31 a 35, que introduzem o split payment, criando regras complexas para a segregação de tributos em transações eletrônicas, uma inovação que, apesar de relevante, apresenta redação extensa e tecnicamente exigente, dificultando sua assimilação prática. Os arts. 21 e 22, que definem as regras de sujeição passiva e tratam da tributação de plataformas digitais, também destacam a dificuldade da norma, especialmente ao incluir múltiplas exceções e responsabilidades solidárias para plataformas nacionais e estrangeiras, o que pode gerar incertezas quanto à aplicação efetiva. Além disso, o

Tais expedientes rememoram o trabalho, à época da Reforma Tributária dos anos 1960, quando se chegou a redigir um “*Dicionário do Impôsto sobre o Consumo*”, que listava, em ordem alfabética, é claro, como todo *thesaurus*, (i) os produtos tributados, (ii) os produtos isentos, (iii) os produtos não tributados, isto é, “**POSIÇÕES DA NOMENCLATURA DE BRUXELAS NÃO INCLUIDAS NA TABELA OU INCLUIDAS COM RESTRIÇÃO DE CONTEÚDO, OU COM A INDICAÇÃO DE ‘NÃO TRIBUTADOS’**” (Abreu; Sá, 1966, p. 5).

Não obstante, parece-nos que, com relação ao IS, finalmente se superará a invisibilidade, na nota fiscal, que antes recaía sobre o IPI (e sobre os demais tributos incidentes também, na verdade, ao arrepio da dicção constante do § 5º do art. 150 da CF¹⁰⁷, “regulamentado” pela Lei n. 12.741/2012). Aquele cenário, de inegável anestesia fiscal, como denunciava Ribas (2017, p. 120), para quem “a falta de clareza na incidência de tributos extrafiscais reforça a desconexão entre o custo tributário real e a percepção do contribuinte”, dá lugar à posição do IS (bem assim do IBS e da CBS) no novo padrão de nota fiscal a ser emitida, com deram conta, as Notas Técnicas 2024.001 e 2024.002 IBS/CBS/IS, da Receita Federal.

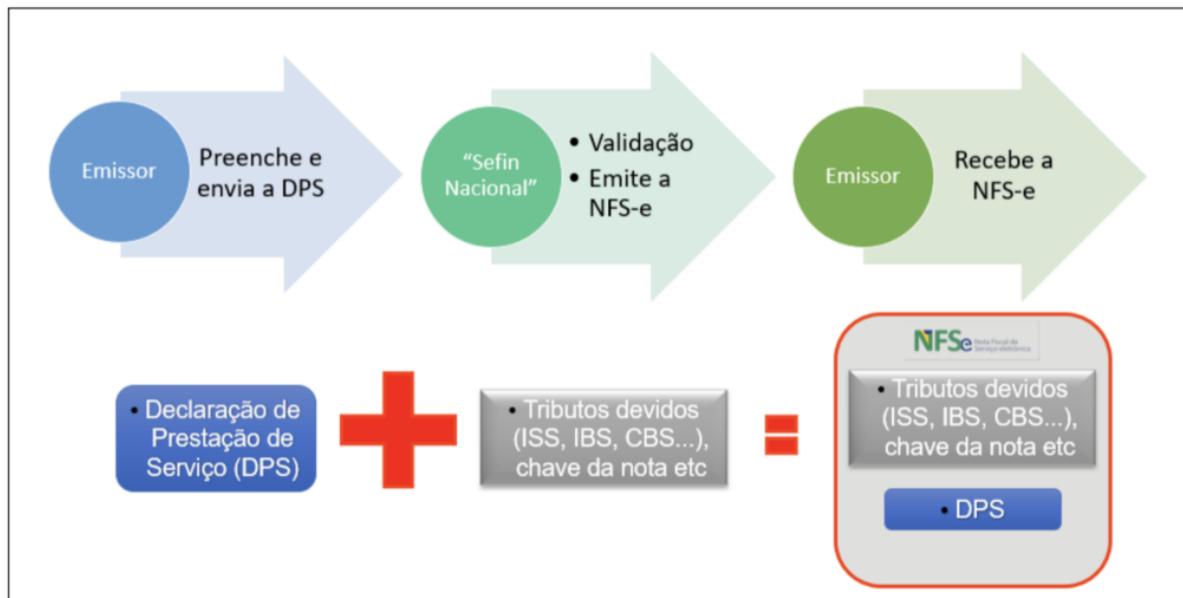
Referido documento, lançado ainda em agosto de 2024, prescreve a forma como os emissores deverão registrar as informações acerca da cobrança dos 3 (três) novos tributos. A nota saiu no sentido de preparar, não apenas os usuários, fornecedores, prestadores, contadores etc., mas, antes de todos eles, os próprios programadores, desenvolvedores de *software* e demais

art. 11, que estabelece o local da operação para fins de incidência do IBS e da CBS, é particularmente complicado devido às diversas regras específicas aplicáveis a operações como energia elétrica, serviços digitais e transporte, criando barreiras à compreensão por sua tecnicidade. O art. 28, que regula o recolhimento na cadeia energética, é outro dispositivo especialmente técnico e voltado a um setor específico, cuja linguagem não favorece o entendimento geral e pode gerar dúvidas na prática. Em termos gerais, a lei peca pela prolixidade e redundância em diversos artigos, com repetições de conceitos e definições que poderiam ser simplificadas. Além disso, o uso de termos excessivamente técnicos sem explicações acessíveis, aliado à interdependência constante entre artigos que remetem uns aos outros, dificulta a leitura isolada e compreensiva do texto, o que aponta para a necessidade urgente de reestruturação e simplificação para garantir maior clareza, acessibilidade e segurança jurídica.

¹⁰⁷ “Art. 150. [...] § 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. BRASIL.

profissionais de TI, para que adaptem os novos sistemas à realidade que já é, pelo visto, a Reforma Tributária.

Figura 8 – Leiaute (organograma) de emissão da “nova” Nota Fiscal



Fonte: Receita Federal (2024).

Fato é que, ainda que apareça tal informação, não necessariamente provoca, tal discriminação de valores, o sentimento de consciência e inteiramento pelo cidadão acerca da realidade tributária. Pelo contrário. Considerando os cenários, até remotos, do contribuinte que recebe nota fiscal; do contribuinte que, não a recebendo, pede-a; e do contribuinte que, em qualquer dos casos, de posse da NF, consulta-a, confere-a, destrincha-a. Suspeita-se que, quando muito, em vez de fazer surgir nos contribuintes a sensação de ser uma parte do todo, em matéria fiscal, muito mais sinta seu poder de compra reduzido, a “cunha” tributária¹⁰⁸ que se alarga, a “carga” tributária que o sufoca.

¹⁰⁸ Conceito amplamente discutido nas finanças públicas, a “cunha tributária” refere-se à diferença entre o custo total suportado por um empregador para remunerar um trabalhador e o valor líquido efetivamente recebido por este último, após a incidência de tributos diretos e contribuições sociais sobre a folha salarial e os rendimentos. Esse diferencial não apenas evidencia a carga tributária incidente sobre o mercado de trabalho, mas também representa, de forma palpável, o impacto da tributação sobre a competitividade econômica e o poder de compra do trabalhador

4.4 Ainda a necessária relação entre educação, fiscalidade, participação e cidadania

Uma das primeiras lições do Direito Tributário – que se ensina e, mais ainda, aprende-se – é de que o Tributo, como na história do ovo e da galinha, antecede o próprio Direito Tributário. Isso porque é correto afirmar que o tributo existe desde que alguém teve o poder de exigir algo (Tributo), o que durante muito tempo se deu sem qualquer observância a um conjunto de normas que regulamentasse tal exigência (Direito Tributário).

No dizer de Botelho (2005, p. 15), “a história mostra que a resistência ao pagamento do imposto existiu em todas as épocas, qualquer que fosse a fonte de legitimidade do poder: divino, histórico, carismático ou democrático”. Segundo a autora, o que varia com o tempo “são as formas de resistência, presentes em menor ou maior grau, de acordo com o regime político vigente” (Botelho, 2005, p. 15).

Ou seja: em momentos de total autocracia, em que o Fisco age ao arrepio da lei, do Estado de Direito, sem qualquer respaldo político, jurídico e social, a resistência há de ocorrer, obviamente, de forma mais enérgica, daí a ideia de “rebeliões fiscais”; noutro cenário, contudo, quando a tributação atinge o contribuinte injustamente segundo uma técnica tão incompreensível, a oposição vai-se perceber no contencioso administrativo tributário, nas varas da Fazenda Pública, por meio do planejamento tributário etc.

A única forma de oposição tributária que, talvez, não seja tão diretamente influenciada pelo fato de se encontrar o contribuinte num regime (fiscal) mais ou menos democrático é o crime tributário, a sonegação, a simulação. Uma vez que correspondam a práticas criminosas, dolosas, fundadas tão somente na vontade livre e consciente dos autores de cometerem os delitos (sem qualquer pano fundo ideológico, social, político), tal forma de resistência vai ocorrer até na mais perfeita democracia.

Por outro lado, como se sabe, pode a tributação atingir o contribuinte de forma dissimulada, anestesiante, por meio de uma tributação eminentemente indireta, quando se fala

em “ilusão fiscal”. Nesse cenário, ou os governantes não se importam em resolver o problema (anti)democrático da ilusão, ou utilizam-no para manobrar as massas e evitar formas de resistência que se perceberiam caso preponderasse uma tributação mais direta.

Nesse sentido, por mais que pareça “natural” a oposição social aos tributos, o *quantum* democrático do regime político que os institui há que certamente contribuir, positiva ou negativamente, com essa reação: quanto mais democrático um regime, menor a resistência. Ainda, segundo Botelho (2005), numa democracia de verdade, sequer deveria existir resistência, por conta de a tributação não ocorrer mais pela vontade de um despota, mas dos próprios cidadãos, os quais deveriam, no sentir da autora, “pagar de bom grado o imposto determinado por eles mesmos” (Botelho, 2005, p. 27).

Para Botelho (2005, p. 27), num regime democrático, deveriam inexistir pelo menos as formas de resistência fiscais “justificadas em sua ilegitimidade (caso das revoltas fiscais)”, persistindo, conforme já salientado, apenas “aqueelas fundadas no objetivo de lucro (aliás, motivadas pelo sistema capitalista e por economistas que defendem a sonegação como algo inerente ao próprio sistema)”.

Obviamente, diante de uma fiscalidade legítima ou legitimada¹⁰⁹, que posturas morais teria o contribuinte, relembrando a terminologia utilizada por Tipke (2002)? Sumiriam, pelo menos, as figuras tipkeanas do “barqueiro”, que contribui com um mínimo porque nada julga receber em troca do Estado; do “mal-humorado” tributário; e até mesmo a do “contribuinte inexperiente”, considerando-se que uma democracia fiscal se baseie, também, na ideia de educação fiscal, como se verá adiante.

As figuras do *homo economicus*, do contribuinte liberal, do “elisor” legalista, do contribuinte “sensível ante à Justiça”, o qual resiste aos tributos e políticas fiscais que reputa

¹⁰⁹ Sérgio Cadermatori (2007) diferencia, em dedicando-se ao problema da legitimidade, a (co)existência de duas ideias: legitimação-atividade e legitimação-produto. Na primeira, o poder busca legitimação em consenso com o processo político, com a representatividade, com uma abertura democrática etc., que atuam como meios de legitimação; no segundo caso, trata-se da legitimação obtida.

injustos, persistirão, sem dúvida, como formas resistentes, mas não porque a tributação não seja legitimada ou democrática. Pelo contrário: numa democracia fiscal, são até necessárias algumas posturas resistivas, como o planejamento tributário, a resistência por meio da jurisdição, especialmente porque estas se fundamentam em ideais tão caros à democracia como a liberdade, o acesso à justiça etc.

Uma fiscalidade democrática não deveria querer livrar-se das resistências que representam, em verdade, o próprio exercício da democracia, nem poderia, por mais perfeita que fosse, evitar que alguns contribuintes cometam crimes ou evadam-se a todo custo da tributação, vez que, em dados casos, tais condutas nada a tem a ver com a legitimidade do regime.

Paula Botelho (2002), no entanto, pessimamente refere que as soluções comumente adotadas pelo Estado para combater a resistência nunca foram suficientes, como “recrudescimento dos meios de repressão e penalização; aperfeiçoamento da democracia participativa, plural e cidadã; redução do sentimento de injustiça fiscal (pela eliminação de privilégios ostensivos e observância da capacidade contributiva de cada contribuinte)” (Botelho, 2005, p. 99). Ainda, falharam as políticas de desapropriação de bens, o uso de empréstimos e emissão de moeda (evitando o aumento da carga tributária), “meios nunca suficientes para bancar os gastos do Estado”, segundo a autora.

O próprio serviço militar seria resquício, no dizer de Botelho (2005), de medidas de requisição de bens e serviços pelo Estado, como prestação alternativa às realizadas em pecúnia (tributos). A autora também menciona o “aprimoramento técnico da arrecadação, adotando-se tributos insonegáveis, incidentes sobre o consumo de bens essenciais, ou arrecadados na fonte sobre o pagamento de salários e movimentações financeiras” (Botelho, 2005, p. 100), medida nada democrática.

De um lado, sabe-se claramente que, por conta da tributação indireta – o “dar a volta” na oposição, como entendia Schmölders –, realizada sobre o consumo, pouco sabe o

contribuinte sobre o quanto paga e não pode resistir, a não ser nos casos em que opta por produtos vendidos no comércio informal, por produtos contrabandeados, ou mesmo é levado a comprar, por conta do preço menor, de vendedores que resistem à tributação incidente sobre sua atividade.

No caso dos tributos retidos na fonte, como é o caso da famosa sigla IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), nada há de democrático na medida, que tão simplesmente objetiva impossibilitar que o contribuinte consiga evadir-se da tributação. Também não há qualquer capacidade de resistência, o que deixa atônito o contribuinte, uma vez que se trata de tributação direta, ou seja, que ele realmente sabe com quanto contribui, mas tal valor sequer chegou a pertencer-lhe: o valor passa diretamente do patrimônio do pagador para o arrecadador.

A própria autora, no entanto, reconhece que, por mais que o regime democrático-participativo tenha tido e ainda tenha suas limitações no “tratamento” da resistência (e não simplesmente um “combate” a ela), pela insuficiência destes instrumentos arrolados, a democracia ainda é o caminho de um Estado Fiscal ou fiscalista para um Estado da Justiça Fiscal. Como assevera Botelho (2005, p. 100), é na democracia que excessos dos Fisco e dos contribuintes, “na estreita margem que existe entre a coação e a liberdade, entre lutas contra fraudes e garantias dos contribuintes, entre consentimento e resistência”.

Desta sorte, não se devem tratar com a mesma naturalidade os insucessos que teve a democracia em intentar resolver o problema da oposição social aos tributos. Vale repetir, natural mesmo e ético, ao cidadão civilizado, é o cumprimento de uma obrigação justa, não interessando sua natureza: o natural é honrar com um compromisso justo. Assim, tanto a postura do “mal-humorado” quanto a do “sensível à Justiça”, trazidas por Klaus Tipke, são perfis que o cidadão acaba desenvolvendo a depender do regime tributário em que se encontre. Quanto mais autocrática a atividade fiscal, mais resistivo é o contribuinte.

Ora, num Estado autoritário ou cuja representatividade esteja em xeque pela corrupção, ou no qual não se perceba propriamente um retorno da tributação na forma de

serviços públicos mais básicos, o “mau humor” do contribuinte é até necessário. Caso contrário, percebendo a sociedade que a atividade fiscal se perfaz de maneira justa, legítima e lícita (numa só palavra: constitucional), não haveria necessidade falar em resistência.

Nesse sentido, Pont Mestres (1975, p. 154), refere ser verdade que “o homem tem um certo instinto natural egoísta, mas não é menos verdade que ele também tem outros instintos que a vida em sociedade tem tido o cuidado de anular, ou pelo menos, adormecer”, isto pela sua própria necessidade de viver coletivamente. Para o autor, foi por meio da educação que foram refinados “primitivos instintos graças aos esforços realizados na tarefa” (tradução livre).¹¹⁰

Assim, se é “natural” ao cidadão comum opor-se à tributação, também é “natural” que ele contribua, na forma de tributos, para a sociedade em que vive. Tanto é válida a reflexão de Pont Mestres que, antes dele, vários teóricos já pensavam a educação como instrumento civilizatório, que abranda os instintos egoístas, naturais ao homem, o sentimento de autopreservação, o “cada um por si” característico do estado de natureza. Apenas para ilustrar, da Sociologia Clássica, Durkheim (1963) já intuía, em sua ideia de “educação moral”, que a vida em sociedade é tão somente garantida por meio de um processo de desvencilhamento de cada cidadão de seus instintos egoístas, prevalecendo o sentimento social.

Assim, Pont Mestres (1975, p. 155, tradução livre) defende que “a solução do problema [da resistência] é, portanto, essencialmente uma abordagem correta do mesmo, com base em uma tributação justa, sem privilégios, oásis fiscais distorcedores da economia por um lado, e fortemente erosivos da confiança do contribuinte por outro”¹¹¹. Essa “abordagem correta” seria, justamente, deixar-se de tratar a resistência genericamente como uma

¹¹⁰ Original em español: “Ciento que el hombre posee un determinado instinto natural egoista, pero no es menos cierto que posee también otros instintos que la vida en sociedad ha cuidado de anular, o por lo menos, de adormecer, porque las exigencias de la vida colectiva así lo requieren al nivel de la actual civilización. Ha sido, pues, la educación la que ha ido puliendo los instintos primitivos gracias al empeño puesto en la tarea [...]”.

¹¹¹ No original em español: “La solución del problema radica pues, fundamentalmente, en un correcto planteamiento del mismo basado en una tributación justa, sin privilegiados oasis tributarios distorsionadores de la economía por una parte y fuertemente erosivos de la confianza del contribuyente por otra [...]”.

predisposição negativa do cidadão, desferindo contra o problema medidas antievasivas, antirresistivas, criminalizando condutas antifiscais, intensificando a fiscalização, para, finalmente, passar-se a encarar a resistência como um problema da (falta de) democracia (fiscal).

Por outro lado, Pont Mestres (1975, p. 155, tradução livre) defende ser igualmente necessário “um exaustivo controle qualitativo dos gastos públicos, cujos resultados cheguem de forma simples e clara ao cidadão menos versado”.¹¹² Obviamente, tanto ou mais relevante que saber dos ingressos pecuniários – dos tributos – importa ao contribuinte, ao cidadão também saber dos gastos públicos, indo “dos tributos para as finanças”, com uma necessária “ampliação do foco” (Cavalcante, 2006).

Para a autora (2006), um dos principais problemas da governança concerne justamente aos (des)gastos públicos, cujo controle, por parte da população, adequaria a arrecadação tributária – tão veementemente criticada – à realização dos direitos sociais e políticas públicas cabidos ao Estado. E assevera, certeiramente, que “o orçamento público deve ser um importante instrumento de controle, pois é nele que se estabelecem as prioridades de governo e, principalmente, por ser aprovado pelo Poder Legislativo, garante certo controle sobre o que se pretende gastar” (Cavalcante, 2006, p. 75). A resistência à tributação, nesse sentido, daria lugar ao controle dos gastos a serem feitos com aquela mesma tributação.

Esse controle, ademais de despontar como solução ao problema da oposição social à tributação¹¹³, consiste, em verdade, em uma garantia da própria democracia, uma vez que, “se não houver um controle social”, seja lá como for feito¹¹⁴, “tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo poderão considerar meramente os aspectos políticos dos gastos públicos” (Cavalcante, 2006, p. 75-76), em detrimento da verdadeira finalidade das finanças do Estado,

¹¹² No original: “[...] um exhaustivo control cualitativo y cuantitativo del gasto público, cuyos resultados leguen en forma sencilla y clara al menos versados ciudadano.”

¹¹³ Uma vez que re legitima o Fisco, devolve a crença ao cidadão de que está sendo bem representado (taxation with representation), pode-se falar em moral tributária de ambas as partes (Estado e particular), pode-se falar em democracia fiscal, cidadania fiscal, fiscalidade participativa.

¹¹⁴ Por meio de consultas, por meio de referendos, plebiscitos, por meio de audiências públicas etc.

como a história mostrou. A lacuna deixada pela vontade popular, por conta da representatividade infiel, é preenchida por decisões, de um lado, meramente técnicas, tecnocratas, ou por decisões eleitoreiras, “políticas”, no outro extremo.

Nesse sentido, Machado (2011, p. 162) aduz que essa questão é de todo relevante ao Direito Tributário, em sua dialética com a Teoria do Estado contemporânea, “na medida em que, é provável que uma maior racionalidade no uso do dinheiro público leve a uma carga tributária ao mesmo tempo menos severa e mais justa”. Menos severa porque, segundo a autora, “grande problema enfrentado pela máquina administrativa no Brasil não se relaciona à falta do dinheiro para realizar os fins do Estado, mas, sobretudo, ao mau uso do dinheiro, à ineficiência e descaminhos” (Machado, 2011, p. 162).

Aponta ainda Machado (2011) que a garantia de que “recursos sejam redirecionados para fins adequados certamente pode trazer uma redução da carga, ou, no mínimo, um aumento de legitimidade” (Machado, 2011, p. 162). Com esta legitimidade recobrada, certamente, a oposição social aos tributos daria lugar ao exercício da cidadania. Para tanto, porém, como destaca a professora, é necessário que o contribuinte compreenda o “preço” dessa cidadania fiscal, com todas as letras, compreenda de que forma se dá a dinâmica tributária, de modo que “o diálogo seja o mais claro possível”. Ora, como poderia ou quereria participar um cidadão de uma pauta política que ele ignora completamente? Ocorreria, certamente, que sua vontade fosse guiada pela retórica, pelo clamor, e não propriamente por uma “consciência fiscal”.

Nesse sentido é que Machado (2011, p. 162) defende que “a legislação tributária deve ser simplificada, tanto para permitir uma aplicação mais fácil, como para possibilitar sua maior compreensão e aceitação”, uma vez que “só entendendo o que efetivamente paga e como deve pagar é que o contribuinte poderá compreender a dimensão do preço da cidadania”. Com efeito, é aí que desponta bandeira já algum tempo levantada por Bujanda (1967a), acerca do que chama de “educação tributária” ou, mais abrangentemente, de “educação fiscal”, como caminho para um efetivo aprimoramento da relação entre o Fisco e os contribuintes e, consequentemente, entre Estado e cidadãos.

Bujanda (1967a) defendia, desde o início de sua exposição, a educação fiscal como reclame de uma análise científica do comportamento do contribuinte, reputando como insuficientes, a um só tempo, a abordagem econômica e a moderna abordagem psicológica, sendo especificamente necessária uma abordagem pedagógica. Segundo o autor, o que se pretende averiguar é “quando se pode dizer que o contribuinte está *educado*, o que pressupõe que está em posse de um conceito de educação tributária” (Bujanda, 1967a, p. 23, tradução livre)¹¹⁵, entendida como uma abordagem pedagógica dos tributos. Para o financista, se tem sido o tributo objeto de estudo da Economia, do Direito e das Finanças Públicas, da Sociologia, também pode (e deve) ser no âmbito da ciência pedagógica.

Com efeito, o ideal concreto em que se baseia esse processo educativo há de ser, justamente, a eleição de qual seria o “repertório de ações” que integriam o comportamento de um “contribuinte educado”, as ações “valiosas e desejáveis”, nos termos de Bujanda (1967a), não apenas diante do que se pede ou determina ao contribuinte, mas também atitudes as quais “derivem do tipo de cultura vigente em nosso tempo e, mais concretamente, dos princípios gerais inspiradores do ordenamento jurídico” (Bujanda, 1967a, p. 28, tradução livre).¹¹⁶ Desta sorte, tais ações reuniriam, sobretudo, as condutas de cumprir perfeitamente com as obrigações tributárias e de fiscalizar a atuação estatal no âmbito tributário.

Interessante, porém, é a reflexão que faz Rejane Teresinha Scholz (2005) acerca do assunto, quando muitos mesmo desdenham uma ideia de educação tributária brasileira. Para a autora, “falar em educação tributária, diante de um contexto social tão complexo como o brasileiro, inclusive no que se refere à educação em geral, pode parecer, num primeiro momento, dispensável ou um tanto utópico” (Scholz, 2005, p. 24-25). Ela mesmo, no entanto,

¹¹⁵ No original: “[...]es cuándo puede decirse que el contribuyente está educado, lo que presupone que se está en posesión del concepto de educación tributaria.”

¹¹⁶ No original: “[...] el repertorio de acciones en que se exterioriza la conducta de un contribuyente educado, no puede agotarse en aquellas que oficialmente se le exigen —quiero decir, en las que se definen y tipifican por los órganos administrativos de gestión tributaria—, sino que ha de extenderse a todas cuantas deriven del tipo de cultura vigente en nuestro tiempo y, más concretamente, de los principios generales inspiradores del ordenamiento jurídico.”

ressalva que essa percepção esmaece ao se verificar que a própria educação deve considerar o desenvolvimento integral dos indivíduos, comportando, portanto, “facetas ilimitadas”, não havendo impedimento, pelo contrário, para que as questões fiscais sejam também consideradas no processo educativo.

Nesse sentido, Bujanda (1963, p. 86) já aduzia que a problemática da educação tributária haveria de plasmar, sem dúvida, a problemática da educação em geral, uma vez que, “se o que fazemos é *qualificar* de tributária a educação, é óbvio que toda a problemática substantiva e básica será a da educação, considerada em geral”. No dizer do autor, seria mesmo “supérfluo” ou mesmo redundante afirmar que a educação tributária está inserida no marco mais amplo do problema educativo, ou que “a educação tributária é, pura e simplesmente, a educação, mas referida a este setor da realidade político-social que chamamos vida tributária” (Bujanda, 1967b, p. 14, tradução livre).¹¹⁷

Desta sorte, o propósito específico ou objeto de análise da Educação Tributária há de ser, justamente, o de “inventariar os problemas que a educação suscita quando se desenvolve no âmbito tributário” (Bujanda, 1963, p. 87, tradução livre, destaque original).¹¹⁸ O autor defendia existir um “entroncamento” entre a educação tributária e o conceito geral de educação, sendo necessário possuir o último para compreender corretamente o primeiro, sobretudo para poder “julgar” a conduta do contribuinte (Bujanda, 1967a, p. 23-24).

Fala-se, então, numa “pedagogia tributária”, “pedagogia financeira” ou “pedagogia fiscal”¹¹⁹, causando certamente espanto em quem já estranharia ouvir falar em “psicologia

¹¹⁷ No original: “En rigor, parece superfluo que al indagar el concepto de la educación tributaria empiece por decir que ésta ha de insertarse en el marco más amplio del problema educativo, o, lo que es lo mismo, qué la educación tributaria es, pura y simplemente, la educación, aunque referida a este sector de la realidad político-social que llamamos vida tributaria”.

¹¹⁸ No original: “[...] si lo que hacemos es calificar de tributaria a la educación, es obvio que toda la problemática substantiva y básica será la da la educación, considerada en general, y que el objeto de nuestro análisis habrá de circunscribir-se, sin necesidad de aclaración previa, a inventariar los problemas que la educación suscita cuando se desenvuelve en el ámbito tributario.”

¹¹⁹ Bujanda (1967) relata, já no início de sua exposição, que foi num livro de introdução à Pedagogia, qual o publicado por Gastón Mialaret (*Introduction à la Pédagogie*), nos anos 1960, que sua preocupação com a

fiscal”¹²⁰. A expressão tanto é válida que Bujanda (1963) a concebia não como uma mera técnica de se ensinarem os artigos, parágrafos, incisos e alíneas da legislação tributária aos contribuintes¹²¹, mas, sim, como um ramo da educação em geral.

Afirmava o autor que “a pedagogia tributária não é senão um ramo da ciência educativa geral”, que se nutre, portanto, “de todo o corpo de doutrina que é próprio da Pedagogia e só persegue isolar, no conjunto de ideais e de métodos educativos, aqueles que são específicos do tipo de perfeição que se deseja quando o homem é contemplado como sujeito passivo da tributação” (Bujanda, 1963, p. 100-101, tradução livre).¹²²

Realmente, como poderia querer um jurista formar ou educar um cidadão? Tem ele toda a expertise necessária, sem dúvida, para orientar o homem comum pelo melhor caminho nas veredas do Direito, não seria prudente que se lhe atribuísse a tarefa de “educar” ou “formar” – e não simplesmente informar – esse mesmo contribuinte. No dizer de Bujanda (1963, p. 101, tradução livre), “efetivamente, a pedagogia tributária não forma parte da Economia financeira, nem do Direito financeiro, nem da Sociologia ou da Psicologia financeiras”.¹²³

Segundo o autor, todavia, “o educador do contribuinte haverá de possuir conhecimentos amplos nestas matérias para exercer com êxito essa ação intencional de

educação tributária se iniciou. Mialaret, conforme relata Bujanda (1967), asseverava que, diante de ser a evolução da sociedade absurdamente rápida, em todos os seus aspectos, o desdém que alguns desferem contra os “problemas pedagógicos” beiram a uma ignorância culpável, a uma falta de consciência ou mesmo à má-fé. Estas palavras se “cravaram no espírito” do financista espanhol “como dardos punzantes”.

¹²⁰ E realmente se encontram, na literatura estrangeira, títulos em “psicología financiera”, “psychologie du contribuable”, “finanzpsychologie”, “steuerpsychologie”.

¹²¹ As técnicas mnemônicas tão comuns nos cursos preparatórios para concursos públicos, que musicam artigos de lei, acepções doutrinárias ou excertos jurisprudenciais; que utilizam mapas mentais, esquemas; tais técnicas, que servem simplesmente para que os concursandos assimilem o máximo de informação possível – a ser medida nos rigorosos certames a que se submetem – jamais poderia ser confundida com uma ideia de “educação jurídica” ou, no campo da presente pesquisa, com “educação tributária”.

¹²² No original: “[...] la pedagogía tributaria no es sino una rama de la ciencia educativa general. Se nutre, por tanto, de todo el cuerpo de doctrina que es propio de la Pedagogía y sólo persigue aislar, en el conjunto de ideales y de métodos educativos, aquellos que son específicos del tipo de perfección que se anhela cuando el hombre es contemplado como sujeto pasivo de la tributación.”

¹²³ No original: “Efectivamente, la pedagogía tributaria no forma parte de la Economía financiera, ni del Derecho financiero, ni de la Sociología o de la Psicología financieras.”

aperfeiçoamento em que consiste, como se viu, a educação” (Bujanda, 1967a, p. 26, tradução livre).¹²⁴

Assim como o “educador fiscal” não poderia atuar como representante dos contribuintes diante da Administração Tributária ou da Jurisdição, também não se pode aceitar que a ideia de Educação Fiscal seja compreendida sem as preocupações que a educação em geral e a Pedagogia lhe impõem. A parte que cabe ao Direito Tributário e Financeiro, à Economia, à Sociologia das Finanças e demais ciências afins, na concreção de políticas educacionais-fiscais, seria a de fornecer elementos sobre os quais esses processos educativos deveriam se basear, especialmente.

Deve estar atenta a Educação Tributária à complexidade da legislação tributária, reclamando uma simplificação ou, no mínimo, por hora, uma aclaramento de seus termos, expressões, siglas, até que as consiga compreender o “menos versado cidadão” (Pont Mestres, 1975), sendo tal a contribuição que pode (e deve) dar-lhe o Direito Tributário.

Deve-se salientar, igualmente, a necessidade ou mesmo a fundamentalidade da tributação, como meio precípicio de custeio do Estado e, acima de tudo, de custeio dos direitos, dos mais básicos aos mais complexos. Deve-se também, sem dúvida, levar em conta o cenário de crise econômica e financeira em que se encontra o país, a qual mal pode acompanhar o contribuinte, diante da parcialidade das opiniões a que tem acesso, pelos meios de comunicação em massa.

Esses elementos, trazidos do Direito, da Economia e da Sociologia, nas disciplinas suas que se dedicam às finanças públicas, vão munir a Educação Fiscal das informações necessárias para que possa, segundo um processo pedagógico, tornar os cidadãos conscientes de seu papel cívico enquanto contribuintes.

¹²⁴ No original: “[...] el educador del contribuyente habrá de poseer conocimientos amplios en estas materias para ejercer con éxito esa acción intencional de perfeccionamiento en que, como hemos visto, la educación consiste.”

Com efeito, para Bujanda (1967a) a “informação fiscal” constitui um dos métodos mais eficazes e idôneos nesse processo educativo, “dado que com ela podem eliminar-se ou diminuir-se certas presunções atinentes ao gasto público que são suscetíveis de exercer um efeito nocivo sobre o comportamento do contribuinte” (Bujanda, 1967a, p. 147, tradução livre).¹²⁵

Em outras palavras, a informação dos contribuintes resolveria, a um só tempo, a problemática dos cidadãos que ignoram o fenômeno tributário ou resistem à tributação por desconhecerem suas peculiaridades, notadamente no que concerne à (re)destinação destes recursos. Daí porque a educação fiscal tem tudo que ver com um outro princípio de tamanha relevância para o Direito Tributário num Estado de Direito democrático: o princípio da informação (Scholz, 2005).

Bujanda (1967a) indica ainda que, no sentido dessa informação, as reformas tributárias ocorridas em Espanha nas décadas de 1920, 1950 e 1960 estatuíram procedimentos administrativos de consulta tributária e o dever da Administração Fiscal, em todas as suas instâncias, de informar ao público sobre seus fins, sua competência e funcionamento de seus órgãos e serviços distintos, sobretudo pelo que chama o autor de “oficinas de informação”.

Outros instrumentos seriam publicações ilustrativas sobre a tramitação dos processos, diagramas de procedimento, organogramas, indicações básicas de localização, horário de funcionamento etc (Bujanda, 1967a). Essas informações, por mais simples que pareçam ser, provocam, quando não fornecidas perfeitamente, inegável distanciamento dos cidadãos.

¹²⁵ No original: “La información tributaria es una manifestación o, más exactamente, una parcela de la información financiera. Ya tuvimos oportunidad de señalar que ésta última ---que abarca todo el ciclo de la actividad financiera--- constituye uno de los métodos más idóneos para impulsar la educación tributaria, dado que con ella pueden eliminarse o debilitarse ciertas presunciones atinentes al gasto público que son susceptibles de ejercer un nocivo efecto sobre el comportamiento del contribuyente”.

Nesse sentido, como apontava Bujanda (1963), o contribuinte, por conta da educação tributária, estará menos predisposto a resistir à tributação, uma vez consciente de sua relevância e dos fundamentos que ensejam a cobrança, e, por outro lado, estará mais atento aos momentos em que a administração pública venha a agir com arbitrariedade.

Para Machado (2009, p. 208), “o contribuinte só estará bem educado se, além de cumprir os próprios deveres, estiver disposto a velar para que os órgãos administrativos cumpram também os seus, atacando, com os remédios jurídicos pertinentes, qualquer comportamento arbitrário do fisco”. Ademais, além de contribuir para uma diminuição da resistência, o contribuinte “bem-educado” se ocupará também dos momentos de depois que a relação tributária se esgota, ou seja, fiscalizando também as finanças, os gastos públicos, os orçamentos – a necessária “ampliação do foco”.

No âmbito internacional, de relatório elaborado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e pela Fundação Internacional e Ibero-americana de Administração e Políticas Públicas (2015), percebe-se que mesmo nações menos desenvolvidas econômica e politicamente já se têm sensibilizado em relação à educação fiscal como política pública necessária, legitimadora. O relatório indica diversos programas de pedagogia tributária, utilizando das mais diversas metodologias, em países como África do Sul, Bangladesh, Butão, Burundi, Chile, Colômbia, Coréia do Sul, Costa Rica, El Salvador, Estônia, Guatemala, Jamaica, Líbano, Malásia, Mauritânia, Marrocos, México, Moçambique, Nigéria, Peru, Quênia, Ruanda, Senegal, Singapura, Turquia, Uruguai e Zâmbia, além do próprio Brasil, com seu PNEF e programas estaduais e municipais.

Outro relatório, elaborado por Borja Díaz Rivillas e Antonio Henrique Lindemberg Baltazar (2015), indica que a educação fiscal tem evoluído bastante na América Latina, despontando como principal instrumento de contorno ao que chamam de “*tax noncompliance*”, que poderia ser muito bem traduzido como “desobediência fiscal”¹²⁶. Os autores apresentam

¹²⁶ Os autores também utilizam as expressões tax evasion (evasão), tax avoidance (“anulação”) e smuggling (contrabando) (Rivillas; Baltazar, 2015).

um dado de que apenas 44% dos latino-americanos consideram que as políticas públicas melhoraram suas vidas, julgando o restante (muitas das vezes por ignorância) as políticas públicas como prejudiciais, desnecessárias ou insuficientes.

Rivillas e Baltazar (2015) igualmente asseveram que as falhas no cumprimento das obrigações fiscais estão também intimamente ligadas ao enfraquecimento dos valores democráticos, simultaneamente pela falta de honestidade dos governantes (*lack of honesty*) e pela falta de consciência dos governados (*lack of awareness*). Nesse sentido, a ideia educação tributária, como já experimentada no Brasil e no mundo, quando pensada e posta em prática sob o manto do ideal de democracia participativa, há de levar, sim, ao que se tem consagrado chamar de cidadania fiscal, de democracia fiscal ou de “fiscalidade participativa”, como concebido por Boaventura de Sousa Santos (2011).

Em tal concepção, para o autor, deve ser possível, acima de um certo patamar de financiamento de serviços do Estado, que “os contribuintes possam vincular parte dos impostos que pagam ao financiamento de certos serviços”, como para o custeio da saúde, da educação, dos transportes públicos, “ou à proibição de serem utilizados para o financiamento de certos serviços (por exemplo, compras de material de guerra, participação em ações bélicas, energia nuclear)” (Santos, 2011, p. 104-105). E essa ideia já vem sendo implantada nas legislações, sobretudo municipais, brasileiras.

Em Belo Horizonte, Minas Gerais, com uma ideia de “tributo participativo”, na qual a democracia é reconhecida como dialética “insuperável e inafastável”, a fiscalidade participativa foi concebida no 1º Relatório da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Município (2005, p. 406), criada pelo Decreto Municipal n. 11.943/2005, como “um processo em que o contribuinte não atua apenas simbolicamente, por meio da representação parlamentar, mas em que a informação, a comunicação, a renovação do consentimento ao tributo estão em permanente processo”.

Idealiza-se uma “reaproximação entre a administração [tributária] e os contribuintes”, a qual deve pautar-se na confiança e na boa fé e sofrer, periodicamente, revisões, de modo a aperfeiçoar-se cada vez mais. O mesmo Relatório já advertia, àquela época, que a quebra dessa confiança entre cidadãos e Estado e a descrença nas instituições públicas, no valores, na própria autoridade, inclusive a fiscal, tão características da atualidade, vêm-se acentuando no país, “recrudescidas que são, continuamente, as notícias de malversação do dinheiro público e na mesma proporção em que se registra o aumento na arrecadação de impostos, desmentindo-se as promessas governamentais de sua redução” (Comissão, 2005, p. 406).

Certo é, por outro lado, que já são reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, esferas em que uma “cidadania fiscal-participativa” poderia (ou mesmo deveria) ocorrer efetivamente, como é o caso dos famosos “Conselhos de Contribuintes”, ligados à Administração Pública Tributária. No âmbito federal, tais conselhos estão legalmente previstos desde há muito tempo, criados já em 1924, pelo Decreto n. 16.580, de 4 de setembro daquele ano, que então regulamentava o Imposto de Renda. Nos termos dos arts. 16 e seguintes daquela norma, os conselhos seriam compostos por representantes da sociedade, notadamente das categorias econômicas e profissionais, tendo competência para julgar os recursos administrativos iniciados pelos contribuintes junto às Delegacias da Receita Federal.¹²⁷

Tais esferas foram absorvidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, criado no final do ano de 2008, por Medida Provisória (MP n. 449) do então Presidente

¹²⁷ “CAPITULO IV Dos Conselhos de Contribuintes Art. 16. Em cada e no Districto Federal haverá um Conselho de Contribuintes, nomeado pelo Ministro da Fazenda. §1º. Os membros do Conselho serão escolhidos entre contribuintes do commercio, industria, profissões liberaes e funcionarios publicos, todos de reconhecida idoneidade. §2º. Os conselhos serão constituídos por cinco membros e funcionarão nas sédes das Delegacias e na Delegacia Geral, no periodo de 15 de junho a 15 de agosto de cada anno. O 2º Delegado pôde prorrogar este prazo por mais 15 dias e o ministro da Fazenda por maior tempo, mediante representação do mesmo Delegado. §3º. Os membros do Conselho serão nomeados para servir em um exercicio financeiro, podendo o Ministro conserva-los nas sias funcções por mais de um exercicio. [...] Art. 18. Durante o prazo das sessões os Conselhos decidirão sobre os recursos apresentados pelos contribuintes dos actos das Delegacias sobre os lançamentos. [...] Art. 21. As decisões dos Conselhos serão publicadas summarientemente, no Districto Federal, nas capitales dos Estado, e tranciptas, nos districtos fiscaes, nas partes que interessarem aos contribuintes dos mesmos. Quando não houver jornaes nas localidades, os exactores farão as notificações necessarias aos interessados.” (Brasil, 1924, on line).

da República, Luís Inácio “Lula” da Silva, concentrando numa só estrutura os três conselhos anteriores, os quais, respectivamente, julgavam recursos em matéria de Imposto de Renda (Primeiro Conselho), recursos envolvendo os demais impostos e contribuições federais (Segundo Conselho) e recursos em matéria aduaneira (Terceiro Conselho)¹²⁸. A MP n. 449 foi convertida em Lei em 2009, qual a Lei n. 11.941, de 27 de maio daquele ano. À semelhança da previsão federal, os Estados e o Distrito Federal igualmente possuem órgãos paritários com representantes de fora da máquina estatal competentes para a julgar recursos envolvendo a tributação de sua competência.

Não sendo necessário entrar no mérito das limitações, falhas ou mesmo dos escândalos envolvendo tais conselhos, notadamente o CARF, sabe-se que uma ideia de participação social na política tributária não se vai efetivar por meio de um conselho que “apenas” julgue recursos administrativos, mesmo que paritário e contendo representantes da sociedade. A atuação destes e nestes espaços é fundamental, sem dúvidas, porém é insuficiente – tanto para os próprios fins quanto para um fim maior de “democracia fiscal”, “fiscalidade participativa”. Tais ideias ou ideais reclamam espaços mais propositivos, participativos, e que cuidem da política tributária em momentos anteriores à instituição dos tributos (e não apenas no momento de conflito, em fases recursais etc.).

Experiências internacionais, como a do Conselho de Impostos (*Conseil d’Impôts*) francês, que dera lugar ao Conselho de Coletas Obrigatórias (*Conseil des Prélèvements Obligatoires*)¹²⁹, ligado à *Cour de Comptes* francesa, similar ao Tribunal de Contas da União brasileiro, inspiram no sentido de que a política fiscal pode, sim, e até deve ser revisitada, não apenas para ter o consentimento à tributação reavivado na sociedade, mas também para que

¹²⁸ “Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” (Brasil, 2009, on line).

¹²⁹ Encontrou-se aqui um problema na tradução. A palavra “prelevamento”, em português, é de todo dicionarizada, contudo indicando sentido bem distinto do que o termo francês “prélèvement”. É ocorrência dos famosos “falsos gêmeos” das transliterações. Optou-se, dado não se ter encontrado bibliografia no assunto que orientasse uma tradução mais acertada, pelo termo “coleta”.

seus efeitos econômicos e sociais (além dos efeitos políticos) sejam também analisados. Tanto é que o referido *Conseil* está “encarregado de apreciar a evolução e o impacto econômico, social e orçamentário das imposições fiscais juntas, assim como de formular recomendações sobre toda questão relativa a estas imposições” (França, 2005, *on line*, tradução livre).¹³⁰

Fato é que a tradição francesa de considerar uma perspectiva democrática para as questões fiscais é nada recente. Nas leituras que orientaram o presente trabalho, topou-se com obra datada de nada menos que de 1886 – quando o Brasil ainda era Império –, qual a obra *Les solutions démocratiques de la question des impôts*, reunindo conferências do Senador Léon Say (1886)¹³¹. Àquela época, o autor já denotava preocupação com a equidade necessária no equilíbrio na instituição de tributos diretamente vinculados ao patrimônio dos contribuintes ou vinculados ao consumo (a antiga distinção entre tributos “pessoais” e “reais”), reconhecendo também a problemática da tributação indireta.

Para Léon Say (1886, p. 38, tradução livre), a democracia avança ao mesmo tempo que “preconiza o reestabelecimento dos impostos diretos sobre o rendimento e sobre o capital, proscreve impostos indiretos, e o faz a partir do ponto de vista da justiça”. Isso porque os tributos indiretos lhe parecem injustos, “não somente porque não distribuem equitativamente os encargos, mas porque não permitem apreciar-se exatamente a incidência dos tributos” (Say, 1886, p. 38, tradução livre).¹³² Tais preocupações, que atravessaram os séculos, fazem-se refletir ainda nas políticas de participação cidadã francesas, como a dos conselhos fiscais ligados às Cortes de Contas.

¹³⁰ No original, em francês: “Art. L. 351-1. - Il est institué un Conseil des prélèvements obligatoires, placé auprès de la Cour des comptes et chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires.”

¹³¹ Obra encontrável no riquíssimo Setor de Obras Raras (Antiquariato) da Biblioteca da Centenária Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, em Fortaleza, disponível para consulta local, desde que com a devida cautela, dado a antiguidade (e fragilidade) da obra.

¹³² No original: “L'école démocratique avancée en même temps qu'elle préconise rétablissement des impôts directs sur le revenu et sur le capital, proscrit les impôts indirects, et elle le fait au point de vue de la justice. L'impôt indirect lui paraît injuste, non seulement parce qu'il ne distribue pas équitablement les charges, mais parce qu'il ne permet pas d'apprécier exactement l'incidence de l'impôt.”

No mesmo sentido, vale lembrar constatação feita já por Buchanan (1973), que considerava a complexidade e a fragmentação de um sistema tributário como técnica ilusória, feita justamente para que os contribuintes percam a clareza do quanto se sacrificam para cumprir com suas obrigações tributárias. Na sua *Riqueza das Nações*, Adam Smith, citado por Araújo (2014), já definia a clareza e a simplicidade como elementos essenciais de um sistema tributário desejável. Vale frisar que isso não reflete uma posição liberal, neoliberal, antifazendária ou antiestatista. Nada a ver com isso.

É muito mais um argumento moral, ético, democrático, transparente que reclama permitir que a totalidade dos contribuintes comprehenda de que forma é tributada. É apenas um *poder saber*, não necessariamente importando na redução ou no aumento da arrecadação. Tanto um Estado “mínimo” quanto um Estado intervencionista, para que se possam revestir completamente do manto democrático, devem ter seus sistemas fiscais organizados de uma forma que seus cidadãos os comprehendam. As ditaduras, as autocracias, qualquer que seja a cor de sua bandeira, é que não se devem ocupar de simplificar, de tornar mais “didática” sua tributação.

4.5 Ilusão, “didática tributária” e os Programas de Educação das três esferas

A própria trajetória histórico-jurídica da cidade e do município – realçando-se, desde logo, a distinção conceitual clássica entre um e outro – confirma-os como autênticos “berços” da experiência democrática. Foi na *polis* ateniense que germinou a semente da *dēmokratía*; e foi no *municipivm* romano que vicejaram, já no ocaso da República, mecanismos de autogoverno locais destinados a manter, sob o véu da concórdia, territórios conquistados à força (Meirelles, 2006; Costa, 2006).

Sucumbiram, é verdade, tanto o ideal participativo da cidade grega quanto a autonomia municipal latina – o primeiro às tiranias, o segundo à máquina imperial. Na Idade Média, a ruralização própria do modo de produção feudal eclipsou, quase por completo, o protagonismo urbano. Que relevância extrair desse compêndio de fatos? Uma, ao menos

inarredável: decisões que alcançam diretamente o corpo social devem convocar o próprio corpo social, sob pena de se desnaturar a ideia contemporânea de democracia.

Pode a Administração Municipal apoiar-se exclusivamente em pareceres técnicos, relegando à população o papel de plateia passiva? A resposta é negativa, sob pena de resvalar na tecnocracia – figura que Bobbio (2000) aponta, sem meias-palavras, como antitética à soberania popular. José Afonso da Silva (2010) lembra que o município constitui o “Estado visível”, pois ali se entrelaçam subsistemas político-administrativos, econômicos e simbólicos tangíveis ao cidadão comum. Se é o nível de governo que primeiro se enxerga, cumpre-lhe também ser o primeiro a escutar. Por essa razão, os instrumentos da democracia semidireta e da democracia participativa figuram como cláusulas pétreas do pacto municipal (Bonavides, 2004).

Não foi outra a lógica que inspirou o Constituinte de 1988 ao conferir alargada autonomia ao ente local, tanto para estabilizar o mosaico federativo quanto para suscitar “a participação popular na elaboração de suas prioridades” (Ponte Neto, 2008). Entremeltes, o crescimento metropolitano – fenômeno já diagnosticado por Grau (1974, p. 5) como traço definidor do século XX – exigiu repensar o equilíbrio entre o vetusto “interesse local” e uma nascente “gestão democrática”.

Para o referido autor, preservar o município significa ordenar suas funções primordiais dentro de limites materialmente adequados, garantindo uma infraestrutura apta a integrar a comunidade ao espaço que ocupa (Grau, 1974, p. 8). Essa tensão, previsível, recebeu guarida constitucional: o art. 29, XII, e o art. 182 da Carta erigiram a participação popular a mandamento de política urbana (Brasil, 1988, *online*).

Daí por que o Estatuto da Cidade (Lei Federal n. 10.257, de 10 de julho de 2001) proclama um verdadeiro “direito à cidade”, concebendo-o como direito fundamental de feição urbanística – sustentável, inclusivo e democrático (Saule Júnior, 2007). Seu art. 2º, II, dispõe que a gestão deve ser democrática “por meio da participação da população e de associações

representativas dos vários segmentos da comunidade”, diretriz detalhada num capítulo inteiro. Nesse ponto converge a lição de Maluf e Maluf (2001, p. 134), no sentido de que a soberania popular, inscrita no parágrafo único do art. 1º da CF, projeta-se no plano local, impondo participação “obrigatória e significativa”.

É nesse cenário que a educação fiscal se revela instrumento privilegiado. Programas federais, estaduais e distritais existem há décadas, mas a esfera municipal encerra potencial singular para fomentar cidadania tributária: a arrecadação e o retorno social dos tributos são ali palpáveis (Maia, 2015). Não é fortuito que João Pessoa, São Paulo, Blumenau, Curitiba e Porto Alegre tenham implantado Programas Municipais de Educação Fiscal inspirados no PNEF.

Em Fortaleza, o “Nota Fortaleza” estimula o pedido de notas fiscais para converter combate à sonegação em investimentos visíveis (Prefeitura, 2017, online); já o PEF-M, criado pela Lei 9.825/11, busca “estimular o pleno exercício da cidadania” e sensibilizar para a função socioeconômica dos tributos (Fortaleza, 2011, online). Não faltam, inclusive, obras infanto-juvenis – *O grande debate de Professor Tributino com João Leso, Os Tributos e a Cidade* – que procuram, em linguagem lúdica, tratar temas fiscais. A isto se somava, por exemplo, também uma própria *gamificação* da educação tributária, como no antigo jogo *Educação Fiscal e Cidadania*¹³³, que era disponibilizado pela SEFIN (retirado do ar depois de 2017).

Figura 9 – O antigo jogo de educação fiscal de Fortaleza

¹³³ Sobre o assunto, conforme Cunha (2022, p. 99): “No Portal da SEFIN pode ser encontrado, igualmente, um jogo para computador, de nome Educação Fiscal e Cidadania, disponível para download gratuito. O arquivo (compactado no tipo “.zip”) não é muito grande, de cerca 90Mb (noventa megabytes), podendo ser “baixado” e instalado em qualquer computador, sem grandes exigências de hardware, porém apresentando alguns travamentos. Até 6 (seis) crianças podem ser jogadores de uma mesma partida. No game, os participantes percorrem um tabuleiro de 150 (cento e cinquenta) casas, onde cada uma destas corresponde a uma situação em cidadania fiscal. Avança quem possui posturas positivas, como o pagamento de tributos, a negociação de débitos, pagamento de parcelas acertadas etc. Retrocede, por outro lado, quem é inadimplente, quem não cumpre com obrigações acessórias e, ainda, quem tem condutas “anticidadãs”, e.g. jogar lixo no chão ou destruir um patrimônio público municipal. Os gráficos são razoáveis, sobretudo para uma geração de crianças bastante exigente neste quesito, sendo equilibradamente coloridos e desenhados, resultado do trabalho computação gráfica da empresa contratada pela prefeitura.”



Fonte: versão do jogo mantida pelo autor.

Essa “didática fiscal”, todavia, também tropeçava em atecnias (ou “supertecnias”, por assim dizer). Isso porque o referido jogo eletrônico, que oferecia 150 casas num tabuleiro virtual, insistia em abordagens como a do “bom pagador” que avançava casas, enquanto retrocedia o inadimplente. O jogo pecava, igualmente, “por utilizar de expressões demasiado complexas e carregadas da negatividade burocrática das obrigações acessórias, como ‘boleto’, ‘quitação’, ‘nota fiscal’, ‘revisão cadastral’, ‘Certidão de Dívida Ativa’, ‘Nada Consta’ [...]” (Cunha, 2022, p. 99). Além disso, trazia de forma não muito pedagógica o IPTU, o ITBI e o ISS.

Conforme apontamos em Cunha (2022, p. 99), o jogo avançava para quem (ao lançar os dados) apresentasse “posturas positivas, como o pagamento de tributos, a negociação de débitos, pagamento de parcelas acertadas [...]” – como na figura abaixo, em que aparecem os dizeres: “Pagou o ISS em dia. Parabéns, você ajudou a reformar o Estádio Presidente Vargas. Avance 03 casas”. Por outro lado, o jogador voltava casas se for inadimplente, se não cumprir com obrigações acessórias. Questiona-se se seria esse maniqueísmo, realmente, elemento formador de consciência crítica, a isto se somando a própria superficialidade das abordagens feitas.

Figura 10 – O cidadão de bem pagador de impostos



Fonte: versão do jogo mantida pelo autor.

Fato é que esses erros e acertos do Programa de Educação Fiscal de Fortaleza – que não mais disponibiliza o mesmo jogo, repise-se – pare refletir os mesmos erros e acertos da experiência nacional, sobretudo no âmbito dos Programas de Educação Fiscal do Ministério da Fazenda e da Receita Federal do Brasil. A própria estética do leão – reaparecida no portal infantil *O Leãozinho* – revelam quão arraigada ainda é a figura do Fisco-predador. O Brasil não foi o primeiro país a tentar usar de uma *gamificação* com tal finalidade, havendo relatos da criação do 統發票 (em pinyin: *tǒngyī fāpiào*), uma espécie de “bilhete de loteria” fornecido junto com as notas fiscais em Taiwan desde a década de 1950.

Figura 11 – A loteria fiscal taiwanesa



Fonte: elaboração própria com imagem retirada de Corissa (2024, online).

Ademais da experiência taiwanesa, revelam Wilks, Cruz e Sousa (2019) que expediente da “loteria fiscal” percorre geografia e cronologia curiosamente heterogêneas: Malta

teria inaugurado a experiência europeia em 1997, compelindo o consumidor a resguardar a fatura por vinte e quatro horas; a Eslováquia, por sua, já em 2013, sofisticou o modelo maltês ao obrigar o registro *online* do cupom com número único de caixa, data, hora e valor da transação; na Romênia, dois anos depois, atrelou-se a participação à exatidão do montante impresso no recibo.

No mesmo sentido, dão conta os autores de experiências também no Brasil, com destaque para *Nota Fiscal Paulista*, em São Paulo/SP, que retribui o cidadão com créditos e sorteios mensais. Na Ásia, além de Taiwan, China, Coreia do Sul e Filipinas e Taiwan dão conta de sistemas similares, todos calcados na premissa de que um estímulo pecuniário – seja abatimento tributário, seja promessa de prêmio – induz o consumidor a tornar-se fiscal do próprio Fisco (Wilks; Cruz; Sousa, 2019).

Wilks, Cruz e Sousa salientam, porém, que, se, por um lado, tais loterias demonstram capacidade empírica de reduzir o chamado VAT-gap,¹³⁴ por outro permanecem controvérsias sobre custo-efetividade e sobre possível “*crowding-out*” da motivação cívica, risco que recomenda temperar recompensas materiais com robusta política de boa governança e justiça fiscal (Wilks; Cruz; Sousa, 2019). Fato é que no Estado do Ceará, persiste ainda o programa *Sua Nota Tem Valor*, que já contou com 57 (cinquenta e sete) sorteios, tendo sido o resultado do último (57º) divulgado no último dia 23 de abril de 2025 (Ceará, 2025, *online*).

Lançado em 2020 pela Secretaria da Fazenda do Ceará, o programa Sua Nota Tem Valor mobiliza hoje aproximadamente 447.000 (quatrocentos e quarenta e sete mil) participantes, convertendo o simples hábito de exigir a nota fiscal em poderoso instrumento de educação tributária. Em quatro anos de vigência, a iniciativa já destinou cerca de R\$ 27,44 (vinte e sete vírgula quarenta e quatro) milhões em prêmios, repartidos entre 971 (novecentos e setenta e um) contribuintes contemplados e 456 (quatrocentas e cinquenta e seis) entidades

¹³⁴ Em síntese, a lacuna (*gap*) entre a receita esperada e prevista (no exercício anterior) em matéria de IVA (VAT) e a receita efetivamente obtida (no exercício seguinte), isto é, a diferença entre o previsto e o arrecadado.

beneficentes, reforçando, ao mesmo tempo, a cultura de cidadania fiscal e o retorno social da arrecadação (Ceará, 2025, *online*).

Persiste, pois, o desafio de, por um lado, substituir símbolos intimidatórios e jargões herméticos por narrativas que convidem o contribuinte – criança ou adulto – a reconhecer-se coautor do espaço público, tudo isto sem relegar tão-somente a estes estímulos e boas práticas a única motivação – além do medo de retaliação. Não pode, pois, o Fisco depender de que o contribuinte se sinta parte da realidade tributária “por amor ou pela dor”, isto é, ora por conta de sanções premiais e estímulos, ora por conta da persecução, inclusive penal, no caso do descumprimento das obrigações tributárias.

O “oito ou oitenta” da política fiscal brasileira deve dar lugar ao resgate do conceito de autotributação, de *no taxation without representation*, como apontavam desde a *Magna Charta Libertatum* de 1215. O contribuinte é parte do Estado. O Estado só existe por conta do contribuinte. Não faz sentido que se conceba a existência de um em detrimento do outro. A transparência, a educação, a informação fiscal devem ser naturais, didáticas, de fácil acesso e facilmente separadas do universo de desinformação que chega aos cidadãos, sobretudo em tempos de *fake News*.

5 CONCLUSÕES

Klaus Tipke (2000), ao tratar das posturas dos contribuintes, elenca nada menos que 7 (sete) categorias, quais sejam, de um extremo a outro: a) o *homo economicus*, a todo tempo querendo esquivar-se de qualquer custo, contribuindo com o mínimo possível; b) o “compensador” (*Aufrechner*), que, de forma parecida, contribui com o mínimo que julga dever retribuir ao Estado, do qual reconhece precisar; c) o contribuinte “mal-humorado” (*Staatsverdrossener*), de todo decepcionado a realidade fiscal; d) o “liberal” (*Steuerliberale*), para quem a tributação ofende a própria liberdade.

Descreve ainda Tipke (2000) as figuras do e) o “elisor” legalista (*legalistische Steuerverneider*), o qual, tanto quanto seus antecessores, procurar contribuir menos, no entanto sempre respeitando a lei; f) o contribuinte “leigo” (*Steuerlaie*), que ignora a legislação tributária; e g) o contribuinte “sensível ante à Justiça” (*Gerechtigkeitssensible*), que resiste aos tributos e políticas fiscais que reputa injustos. Tamanha, pois, a diversidade de posturas elencadas por Tipke (2000) no seu *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, não se pode aceitar o lugar comum do contribuinte 100% oposto à tributação, tampouco a do contribuinte que nada sabe de ninguém.

Em verdade, num necessário diálogo de tal fonte com toda a teoria de Puviani (1903), verifica-se que o contribuinte iludido, a ilusão fiscal, as ilusões pessimistas ou otimistas, dolorosas ou prazerosas, poderiam muito bem ocorrer com as figuras do contribuinte mal-humorado (*Staatsverdrossener*) e do contribuinte ignorante, inexperiente, leigo (*Steuerlaie*). É possível vislumbrar ilusões também para as figuras mais ilustradas, mais informadas, com acesso a bons advogados tributaristas, bons contadores etc., é possível perceber, mesmo para o *Homo economicus*, para o elisor e até para aquele protesta contra as injustiças (seja dos tributos, seja dos governos que os instituem). Ninguém está imune. Ninguém.

Fato é que, num cenário de crise econômica, de desinformação, de infodemia, de polarização política e de superficialização dos debates em matéria fiscal, defender a informação

sobre os tributos incidentes parece não ocupar lugar de destaque entre as emergências sociais do Brasil. Ademais disto, também é certo que, se existe uma “mentalidade rebelde” em relação à tributação, “a mudança dessa mentalidade é possível, e que buscar essa mudança é melhor do que tentar compelir o contribuinte rebelde ao pagamento do imposto com a ameaça de sanções severas, inclusive de natureza criminal” (Machado, 2009, p. 207). À mesma maneira, é preferível combater essa mentalidade do que utilizar de mecanismo que apenas troquem um tipo de ilusão (dolorosa) por outra (prazerosa).

Nesse sentido, vale recobrar a investida de Rui Barbosa (1947) contra o mais justo, em matéria de capacidade contributiva, dos tributos, o Imposto de Renda. Para ele, como exposto na presente tese, o IR devassava a vida e o recato do cidadão, que acabaria – como na suposta tributação do PIX, do começo de 2025 (?) – exposto em sua intimidade, trabalho, economias, recursos, gastos etc., enfim “os segredos do capital, com as suas opulências e as suas fraquezas, as suas depressões e as suas prosperidades, tudo quanto pode excitar contra êle apetites e fomentar manobras hostis” (Barbosa, 1947, p. 29).

Para a atenuação em grande escala de tais inconvenientes, porém, Barbosa (1947) acreditava apenas em um Governo moderado, além de “um povo educado na consciência do dever”, realidades as quais o autor reputava como ambas ausentes no Brasil de seu tempo. Mas o que dizer, porém, de um tributo em que essa consciência não é tão fácil se não, pelo contrário, muito difícil de se vislumbrar na prática? Em verdade, uma vez levantadas tais preocupações, de caráter inegavelmente liberal, em defesa da individualidade e da propriedade, isto não ocorre com os tributos incidentes sobre o consumo.

Por outro lado, quando se insurge a população – mesmo aquela que sequer é realmente atingida – contra tributos diretos e progressivos, como o é o Imposto de Renda, acaba que o Estado se volta, quase que instantaneamente, para a válvula de escape (ou melhor: “válvula de coleta”) dos tributos indiretos e regressivos. O fato é que, para evitar a insatisfação das classes ricas, i. e. aquelas que têm renda a ser alcançada, logicamente, por um tributo sobre a renda, os governantes acabaram preferindo os impostos indiretos.

Em verdade, sabe-se que o imposto de renda no Brasil só passou a vigorar em 31 de dezembro de 1922, nos termos do artigo 31 da Lei n. 4.625 daquele ano, apesar de tentativas anteriores, com impostos ou projetos semelhantes, pelo menos, em 1843, 1844, 1867 e 1879. No entanto, esta não era uma peculiaridade de uma nação "jovem" como o Brasil, mera colônia até as primeiras décadas do Século XIX.

Em França, por exemplo, por muito tempo só houve tentativas fracassadas como as dos séculos XVII e XVIII, com os chamados “*diexème*” e “*vingtième*”, assim denominados por conta das alíquotas de 10% e 20% nas quais se baseavam, respectivamente, mas que logo foram reduzidos a 5% e depois a nada. Isso porque somente na década de 1910, já no Século XX, é que o sistema tributário francês instituiu efetivamente seu imposto de renda, pouco mais que uma década antes do Brasil, que o fizera, como já assinalado, em 1922. E como se mantinham as finanças antes disto? Por meio da tributação do trabalho e do consumo, obviamente.

Afinal, esta é a tradição fiscal do capitalismo ocidental, este é o seu paradigma tributário: os governantes evitam, o tanto quanto puderem, lançar mão de tributos diretos, sobretudo pela grande resistência das classes mais abastadas e, em razão dessa, mais atingidas por tal tributação; por compensação, a fiscalidade é direcionada para os tributos indiretos, ainda que afetem estes o tão defendido poder de compra/consumo; os tributos regressivos, nesta sistemática, acabam representando grande parte da infame “carga tributária” do País.

Tal estado de coisas se intensifica em um cenário no qual, como reflexo do próprio capitalismo e do (hiper)consumismo que lhe é característico, a tributação acaba sendo vista apenas como uma violação ao mencionado poder de compra, apartada de suas finalidades mais nobres de distribuição de riquezas, redução de desigualdades, regulação econômica, indução de comportamentos benéficos, desestímulo a comportamentos maléficos etc. O tributo aparece ser maléfico nesta distopia em que as figuras do “cidadão” e da “sociedade” dão lugar às do

“consumidor” e do “mercado”, respectivamente, sobre o que já advertia, vinte anos atrás, Bonavides (2001).¹³⁵

A ilusão fiscal, de fato (e de direito, sim) restringe a capacidade do contribuinte relacionar as políticas governamentais com o que julga ser ideal para si e para a sociedade em que vive. Nessa ilusão acerca dos tributos e dos gastos públicos, o contribuinte não pode oferecer qualquer resistência ou mesmo tentar participar de uma política tributária. O problema se torna ainda mais injusto quando os governantes se utilizam dessa ilusão, divulgando ou não informações sobre a tributação e o orçamento, a seu bel prazer. É nesse momento que a ilusão fiscal é tida não apenas como um fenômeno, mas como todo um trabalho dos detentores do poder para se manterem em tal condição.

É o que salienta, aduzindo à atualidade do problema da ilusão fiscal, Mourão (2009, p. 2), para quem “o fenômeno da ilusão fiscal é um fenômeno actual, na medida em que, como se verá, existe uma tendência para que os políticos, enquanto grupo regulador, usem essa imperfeição de conhecimento que caracteriza o eleitorado contribuinte”. Segundo o autor, a Administração, em vez de encararem a ilusão fiscal como problema, encaram-na como “solução”, vez que eleitorado alheio aos custos do Estado não pode oferecer qualquer resistência aos desmandos dos Governantes, notadamente “em prol de certos fins particulares, como a obtenção de rendas políticas ou a preservação da sua qualidade de incumbentes”.

Tanto é que Schmölders, citado por Bujanda (1977) reconhece como “alternativa” ao problema da oposição social aos tributos a manobra política de “dar-lhe a curva”: para combater a resistência, que certamente é mais sentida diante de tributos diretos, optar-se-ia por uma tributação mais regressiva, com tributos indiretos e ocultos, contidos nos preços de

¹³⁵ “O advento da globalização e a feroz instauração de seu colonialismo gerado nas entranhas da tecnologia contemporânea acrescentaram ao vocabulário em uso nos meios de comunicação uma semântica do poder, em que o cidadão é o consumidor, a sociedade é o mercado, o Estado a capitania de um império, a Nação, um agregado de súditos e vassalos, a soberania, um fóssil de ciência política, o agricultor, um servo da gleba, o trabalhador, um ocasional prestador de serviço, não raro um desqualificado, um imolado desse processo econômico seletivo e eliminatório que o arremessa ao desemprego. E o desemprego, em seguida, faz dele um desertor dos direitos sindicais, um ente aflito, despessoalizado, submisso, resignado, colhido nas malhas do desespero social, donde não pode desprender-se.” (Bonavides, 2001, p. 69).

produtos ou serviços consumidos. Os contribuintes, assim iludidos ou anestesiados, não ofereceriam grande resistência, como ocorreria caso se tratasse da tributação direta: “[...] o problema da oposição fiscal inclui ao mesmo tempo o problema de saber como se pode combatê-la.

Deve-se ‘romper’ a oposição ou é preferível ‘dar-lhe a volta’” (Bujanda, 1977, p. 226, tradução livre).¹³⁶ Em outras palavras, como o próprio autor intuía, acabam os governantes preferirem os tributos indiretos, em especial, aqueles incidentes sobre o consumo, em detrimento dos tributos diretos. Assim, em países como Inglaterra e Suécia, nos quais predominam os tributos diretos, tem-se criado, reconhece Schmölders, uma gama de deduções, de prêmios, de medidas de “mascaramento” muito eficazes desde o ponto de vista psicológico que vão desde a forma de designar os tributos e de fixar seu destino até a concessão de descontos, de desonerações e escapes (“*loopholes*”) na tributação. Tais medidas, obviamente, traduzem verdadeiras “moedas de troca”, no jogo político entre os eleitores (contribuintes) e os representantes (responsáveis pela legislação e pela administração tributária).

No caso da tributação indireta, não há falar em qualquer “barganha” fiscal, dado que sequer comprehende o contribuinte quando e como uma alíquota baixada vai influenciar seu consumo. Não se pode negar, entretanto, a dimensão política que possuem as medidas provisórias em matéria de – antes da reforma, sabidamente aplicáveis só ao IPI, de II, que transmitem aos cidadãos (consumidores, contribuintes), a sensação de maior poder de compra.

Baleiro (1973, p. 196) alertava que “os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal são exatamente os mais justos e de mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais”. Como pode o contribuinte esquivar-se da tributação, por qualquer meio, lícito ou não, sem saber, realmente, o quanto gasta com tributos? Fato é que o contribuinte mais humilde, em cujas atividades incide a tributação

¹³⁶ “[...] el problema de la oposición fiscal engloba al mismo tiempo el problema de saber cómo se la puede combatir. ¿Debe “romperse” la oposición o es preferible “darle la vuelta”? En otros términos: ¿Debe favorecerse a los impuestos “directos” o a los “indirectos”?”

regressiva, só pode resistir retoricamente, acompanhando os discursos de negativação do Estado.

A ilusão fiscal inibe qualquer forma de oposição dos contribuintes iludidos, os quais acabam sendo, em sua totalidade, as pessoas mais pobres, em todos os sentidos e graus que este adjetivo pode flexionar-se. Os contribuintes mais carentes jamais perceberão a relação fiscal em sua inteireza. Não podem nem pensar numa efetiva resistência fiscal, sobretudo aquela que é lícita e que exige conhecimento ou aparato técnico: o planejamento tributário, as impugnações administrativas ou ações judiciais etc.

A verdade é que, conforme apenas as elites percebem a tributação, a resistência fiscal, sobretudo pelo planejamento tributário, não vai ocorrer com os mais pobres. Como destacam Domitília Diogo Soares e Rafael Marques (2013, p.131), uma vez que “as medidas fiscais têm consequências ao nível dos direitos de propriedade”, apenas as pessoas que realmente possuem alguma propriedade vão sentir a tributação, acarretando que “os instintos de autopreservação se façam sentir de forma mais aguda na classe média alta e nos grupos mais ricos”.

Ainda que patente a dificuldade na exploração do tema, especialmente pela escassez de obras jurídicas nacionais no assunto – no máximo, pesquisas da economia, pautadas ainda na hipótese de Mill – crê-se ser necessário o seguimento deste estudo. A ilusão fiscal existe, é sabida, “negá-la ou assumir posturas metodologicamente agnósticas”, como assevera Paulo Jorge Reis Mourão (2009, p. 4), certamente contribuirá “para que as suas consequências negativas sobre as democracias se avolumem”. A ilusão fiscal representa inegável vicissitude para a democracia, aliás, pode-se sentenciar: numa democracia que queira merecer tal nome não deve haver ilusão fiscal, seja por acidente, seja como expediente.

Como denotado no presente trabalho, o *quantum* democrático de um regime é inversamente proporcional à resistência, que não deve ser combatida por instrumentos que acarretem a ilusão ou ignorância geral da sociedade sobre a política fiscal. Sem essa devida

compreensão dessa dinâmica, “o povo, que no geral está mais disposto a sofrer do que ir à forra, não será capaz de se mexer” (Locke, 1998, p. 145). De fato, a partir do momento em que todos os cidadãos possam compreender a relação tributária, maiores serão as possibilidades de transformá-la.

Em verdade, conclui-se que aquela “grande fantasmagoria”, alegada por Puviani (1903, p. 21), que “se desdobra sobre os julgamentos das multidões, envolvendo-as em um véu de crenças ilusórias que obscurecem a realidade”, aquele “estado de confusão” o qual “permite que as autoridades manipulem a percepção pública, promovendo crenças convenientes aos seus interesses”¹³⁷ está mais fora do Estado que dentro dele. As redes sociais, os algoritmos, a desinformação patrocinada ou não, isto é que tem retirado a assertividade do julgamento popular não apenas em relação aos tributos (e às finanças), mas em relação a tudo.

Em que pese a EC n. 132/2023 tenha acrescentado, como mantras, os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente, constantes do novel § 3º do art. 145 da CF, ainda que tais premissas fossem, todas e a um só tempo, respeitadas, a verdade ainda esbarraria nos limites informativos (e informáticos) da atualidade. As ilusões possível ou sabidamente praticadas pelos governantes – que possuem endereço, nome, CPF etc. – em nada se comparam às ilusões ocasionadas pelos mais diversos distratores, presenciais ou virtuais, que afastam o cidadão comum de uma efetiva cidadania fiscal.

Além do que já foi delineado, vale considerar que o sucesso ou insucesso das mudanças promovidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025 na mitigação ou agravamento da ilusão fiscal dependerá, em grande medida, da implementação e fiscalização dos dispositivos normativos. A introdução do IBS e da CBS, por exemplo, fundamenta-se em princípios de neutralidade e simplicidade, como previsto no art. 2º

¹³⁷ “Una grande fantasmagoria si dispiega sui giudizi delle moltitudini, avvolgendo i pensieri delle masse in uno stato di confusione e manipolazione. Questa confusione si manifesta in una nebbia di credenze e percezioni errate, che vengono abilmente sfruttate dai governi per influenzare l’opinione pubblica e perpetuare il loro controllo”

da Lei Complementar. Contudo, a experiência internacional demonstra que a neutralidade, embora desejável, pode ser desafiada em contextos em que a falta de transparência e a complexidade administrativa criam obstáculos para a compreensão e adesão dos contribuintes. Assim, mais do que a intenção legislativa, será crucial avaliar como as regras serão operacionalizadas, especialmente diante do histórico de entraves na gestão tributária brasileira.,

Ademais, o mecanismo de alíquotas compartilhadas entre entes federativos para o IBS, descrito no art. 15 da LC n. 214/2025, traz consigo o potencial de simplificação, mas também o risco de conflitos de competência e disparidades regionais. Esses fatores, aliados à dependência histórica dos estados e municípios de receitas provenientes de tributos indiretos, podem perpetuar ou mesmo intensificar a regressividade do sistema tributário. Como alerta Puviani (2024), “a percepção de justiça fiscal depende tanto da equidade na distribuição do ônus tributário quanto da clareza no delineamento de suas regras”.

Por fim, a introdução de devoluções para os contribuintes de baixa renda, conforme previsto no art. 18 da mesma Lei Complementar, é uma tentativa relevante de reduzir os efeitos regressivos. Entretanto, a eficácia desse mecanismo dependerá da acessibilidade, clareza e abrangência dos critérios de elegibilidade, que precisam evitar excessiva burocracia ou exclusão de beneficiários legítimos. A construção de um sistema efetivamente mais justo e menos sujeito à ilusão fiscal dependerá, portanto, não apenas de diretrizes normativas, mas de um esforço contínuo de simplificação, educação fiscal e fortalecimento da governança tributária.

As ilusões de hoje, o mundo em que “não se vê mais o que é e vê-se o que não é”, onde “aparências vãs ganham corpo enquanto verdades assumem o aspecto de sombras e desaparecem” (Puviani, 1903, p. 21), são muito mais consequência da precariedade de informações a que tem acesso o cidadão do que no cerceamento de tais informações por parte do Estado. Uma tributação mais simples, menos regressiva e mais seletiva – como a pretendia pela EC n. 132/2023, mas que não se fizera perceber, de todo, nem ali, nem na LC n. 214/2025, que a regulamentou – seria, sim, sem dúvida um considerável passo para superá-las.

Compreender os desdobramentos da "ilusão fiscal" no contexto brasileiro revelou-se um desafio que este trabalho buscou enfrentar, examinando como tal fenômeno repercute na relação entre Estado e contribuintes e afeta a percepção cidadã sobre a tributação do consumo. A pesquisa abordou o tema sob múltiplas perspectivas, destacando suas raízes históricas, projeções jurídicas e sociais e implicações no cenário contemporâneo, especialmente após as recentes reformas tributárias advindas da Emenda Constitucional n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025.

Cumpre, todavia, temperar o otimismo reformista com certa parcimônia realista. A EC 132/2023 – e, por arrasto, a LC 214/2025 – não são varinha de condão: permanecem amarradas a coordenações políticas, federativas e orçamentárias que, historicamente, emperram as mais bem-intencionadas promessas de “simplificação”. A dualidade CBS/IBS, por exemplo, só entregará a almejada neutralidade se Estados e Municípios aceitarem abrir mão de velhos feudos arrecadatórios; e isso exige mecanismos de compensação inter-regional cuja conta — financeira e, sobretudo, política — ainda não foi detalhada.

De igual modo, o *cashback*, alçado a “paleativo” da regressividade, pode transformar-se em mero paliativo se as alíquotas-padrão forem definidas em patamar elevado para equilibrar perda de receita. Reconhecer esses limites não esvazia a agenda; antes, coloca-a sobre solo firme, lembrando que equidade custa votos e recursos, e que o desenho institucional precisa ir além de slogans.

Por isso mesmo, recomenda-se que o período de transição (2026-2033) seja acompanhado por um Observatório de Impacto Fiscal e Social — com participação da academia, dos tribunais de contas e da sociedade civil — encarregado de medir, ano a ano, a evolução da carga efetiva por decil de renda, a eficiência da devolução via *cashback* e a parcela do estoque de informação repassada ao contribuinte que, de fato, se converte em consciência crítica.

A lógica é simples: se a “ilusão” se reproduz na penumbra da ignorância, somente luz permanente — dados públicos, auditoria cidadã e avaliação empírica — pode conter o velho truque de ocultar tributo em etiqueta de preço. É a isso que esta tese conclama: menos pirotecnia normativa, mais contabilidade moral; menos promessa retórica, mais monitoramento contínuo. Afinal, como diria Puviani (1903), a arte de tributar não está em inventar novos véus, mas em ter coragem de rasgá-los (os velhos e os novos).

Em suma, se a Reforma ousou tocar na arquitetura tributária, cabe agora à comunidade acadêmica – e a cada cidadão-contribuinte – vigiar a obra, com régua de justiça e prumo de transparência. Dois caminhos se impõem. Primeiro, ampliar investigações empíricas sobre percepção fiscal, valendo-se de métodos experimentais e big data para testar se o grau de “ilusão” decresce ou apenas muda de máscara. Segundo, pressionar pela interiorização de conteúdos de educação tributária nos currículos básicos, pois a consciência fiscal não brota em cursos de pós-graduação: semeia-se na escola, aduba-se na família, colhe-se na praça pública. Só então, quem sabe, será superado o lema que iniciou a presente tese, de que o “Brasil não tem povo, tem público”, pelo inverso: um povo que deixa de ser plateia e assume o papel de coprotagonista das finanças públicas.

REFERÊNCIAS

ABBOTT, Ryan; BOGENSCHNEIDER, Bret. Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation. **Harvard Law & Policy Review**, v. 12, p. 145-175, 2018. Disponível em: <https://conferences.law.stanford.edu/werobot/wp-content/uploads/sites/47/2018/02/Should-Robots-Pay-Taxes.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

ALVES, Xa,ndu. Com pandemia, RMVale tem queda de 28,5% na arrecadação de impostos, **O Vale**, Economia, em 22 ago. 21, 00h08min. Disponível em: <https://www.ovale.com.br/economia/com-pandemia-rmvale-tem-queda-de-28-5-na-arrecadacao-de-impostos-1.182246>. Acesso em: 14 set. 21.

AMERICAN PSYCHIATRIC ASSOCIATION. **Manual diagnóstico e estatístico de transtornos mentais**: DSM-5. tradução: Maria Inês Corrêa Nascimento ... et al.] ; revisão técnica: Aristides Volpato Cordioli ... [et al.]. – 5. ed. – Dados eletrônicos. – Porto Alegre : Artmed, 2014.. Disponível em: <https://www.institutopebioetica.com.br/documentos/manual-diagnostico-e-estatistico-de-transtornos-mentais-dsm-5.pdf>. Acesso em: 20 dez. 23.

ANDERSON, Perry. **Passagens da Antiguidade ao Feudalismo**, trad. de Beatriz Sidou, 3. ed., São Paulo: Editora brasiliense, 1991. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/323502917/ANDERSON-Perry-Passagens-Da-Antiguidade-Ao-Feudalismo-Livro-Completo>. Acesso em: 10 abr. 2025.

ARAÚJO, Jevuks Matheus de. **Um estudo sobre ilusão fiscal no Brasil**. Recife: O Autor, 2014. Disponível em: <http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/12581/TESE%20Jevuks%20Matheus%20de%20Ara%C3%BAjo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 set. 2023.

ARAÚJO, Ronaldo José Rêgo de; QUEIROZ, Dimas Barreto de; PAULO, Edilson; NOBRE, Carla Janaina Ferreira. A relação da natureza das transferências governamentais e a responsabilidade fiscal de governos municipais brasileiros. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 23, n. 1, p. 124-140, jan./abr. 2020. Disponível em: https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/download/2107/PDF_Pt/13036. Acesso em: 18 abr. 2025.

ARISTÓTELES. **Metafísica**. Trad. direta do grego por Vincenzo Cocco e notas de Joaquim de Carvalho. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1984.

AZEVEDO, Francisco Ferreira dos Santos. **Dicionário analógico da língua portuguesa**: ideias afins / thesaurus. 2. ed. atual. e revista. São Paulo: Lexikon, 2010.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BARBOSA, R. **Obras Completas de Rui Barbosa**, vol. XXV, 1898, Tomo III, A Imprensa, Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1947.

BASTOS, Núbia Maria Garcia. **Introdução à metodologia do trabalho acadêmico.** 4. ed. Fortaleza: Nacional, 2006.

BERNARDES, Antonio. Quanto às categorias e aos conceitos. **Revista Formação (Online)**, Presidente Prudente, v. 2, n. 18, p. 39-62, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://revista.fct.unesp.br/index.php/formacao/article/download/602/1225/3484>. Acesso em: 21 abr. 2025.

BLUTEAU, Rafael. **Vocabulario Portuguez e Latino.** Volume IV, Letras F-J. Coimbra: Collegio das Artes da Companhia de Jesu, 1713. Disponível em: <https://digital.bbm.usp.br/handle/bbm/5445>. Acesso em: 1º jan. 2025.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia.** Trad. por Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. 5ª reimpr., Curitiba: Juruá, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa:** Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade. São Paulo, Malheiros, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado.** 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, André. Democracia vs. eficiência: a teoria da escolha pública. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 53, p. 159–179, 2001.

BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. **Sonegação fiscal e identidade constitucional,** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BRAGA, Aleno Chaves; DE OLIVEIRA, Mauri Aparecido; COSTA, Julio Cesar Zorzenon; BUENO, Ricardo Luiz Pereira. Estudo da correlação entre o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e os tributos arrecadados nos estados brasileiros. **Interfaces Científicas - Humanas e Sociais**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 69–84, 2017. DOI: 10.17564/2316-3801.2017v5n3p69-84. Disponível em: <https://portaltainacan.funarte.gov.br/periodicos/estudo-da-correlacao-entre-o-indice-de-desenvolvimento-humano-idh-e-os-tributos-arrecadados-nos-estados-brasileiros/>. Acesso em: 26 abr. 2025.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. COMISSÃO DE FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA E CONTROLE. Prêmio Transparência e Fiscalização Pública – indicação do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Brasília, DF, 28 jun. 2012. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cffc/outras-documentos/premio-transparencia-e-fiscalizacao-publica-1/eventos-da-comissao-premio/03InstitutoBrasileirodePlanejamentoTributrioIBPT.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2025.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Enquete da PEC 45/2019, **Portal da Câmara dos Deputados**, Enquetes, Resultados, Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 12 abr. 2025.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda Constitucional n. 45 de 2019**. Do Sr. Baleia Rossi e outros. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 12 abr. 2025.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10 dez. 20.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2023.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (de 24 de fevereiro de 1891). Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 20 abr. 2023.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (de 18 de setembro de 1946). Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 20 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 8.264, de 5 de junho de 2014**. Brasília: Diário Oficial da União, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Decreto/D8264.htm. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Diário Oficial da União, 2023. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 27

abr. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília: Diário Oficial da União, 2025. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Lei n. 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Brasília: Diário Oficial da União, 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm. Acesso em: 7 jul. 2023.

BRASIL. Mensagem nº 554, de 8 de dezembro de 2012. Brasília: Diário Oficial da União, 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Msg/VEP-554.htm. Acesso em: 10 mar. 2025.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral: dados de 2024. Brasília, DF: STN, mar. 2025. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2024/114>. Acesso em: 24 abr. 2025.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Carga tributária bruta do Governo Geral atingiu 32,32% do PIB em 2024, mostra boletim do Tesouro. Notícias, 28 mar. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/marco/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-atigiu-32-32-do-pib-em-2024-mostra-boletim-do-tesouro>. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro; GOMES, Victor. — Cobrança de ISS à partir de 1º.01.03: a EC n. 37/02 e a guerra fiscal. **IOB-Repertório de Jurisprudência:** tributário, constitucional e administrativo. São Paulo. n.24. p.912-906. set./nov. 2000.

BRUNORI, Davi. The limits of justice. The struggle for tax justice in the states. In: THORNDIKE, Joseph J.; VENTRY JUNIOR., Dennis J (Eds.). **Tax justice:** the ongoing debate. Washington: The Urban Institute Press, 2002.

BUCHANAN, James McGill. **La hacienda pública en un proceso democrático.** Madrid: Aguilar, 1973.

BUCHANAN, James, **Hacienda publica**, Madrid, Espanhola Editorial de Derecho Financiero, 1965.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI.** Uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BUFFON, Marciano; STEFFENS, Ivan Luiz (Des)informação tributária: é possível a transparência fiscal no Brasil? **Revista Jurídica da Faculdade 7 de Setembro**, Fortaleza, v. 12, n.1, p. 61-82, jan./jun. 2015 Disponível em:
<http://www.uni7setembro.edu.br/periodicos/index.php/revistajuridica/article/download/27/17/+&cd=4&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 20 abr. 2023.

BUJANDA, Fernando Antonio Sainz de. Estado de Derecho y Hacienda Publica. **Revista de Administración Pública**, n. 6, año 1951, p. 193-212. Disponível em:
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2111866.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2023.

BUJANDA, Fernando Antonio Sainz de. **Hacienda y derecho**. Estudios de Derecho Financiero. Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1963.

BUJANDA, Fernando Antonio Sainz de. **Sistema de derecho financiero**, I, Introducción, Volumen Primero, Actividad Financiera, Ciencia Financiera y Derecho Financiero. Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1977.

BUJANDA, Fernando Antonio Sainz de. **Teoría de la educación tributaria**. Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1967.

BUJANDA, Fernando Antonio Sainz de. Teoría de la educación tributaria. **Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid**, v. 9, n. 24, 1967, Madrid: FDUM, 1967, p. 1-152.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público** – ano 6, n. 29, Jan/Fev 2005, Porto Algre: Notadez, 2005.

CAMARA, Aristóteles Queiroz. **O significado lingüístico da violação indireta à lei:** estudo de semiótica aplicado ao planejamento tributário. 2004. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4145/1/arquivo5056_1.pdf. Acesso em: 20 jun. 24.

CAMPOS, Diogo Leite de. O combate à fraude fiscal e o Estado de Direito em Portugal. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.28, n.2, 2008, p. 99-110. Disponível em:
<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/11756/9840>. Acesso em: 21 jan. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. 20 anos da tributação dos serviços de comunicação pelos

Estados- O incompreendido perfil constitucional do ICMS comunicação- questões conexas. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 383-397.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 65-96 e p. 203-269.

CARVALHO, Paulo de Barros **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021.

Carvalho, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método / Paulo de Barros Carvalho. - 7. ed. rev. - São Paulo: Noeses, 2018.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário**: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Dos tributos para as finanças públicas: ampliação do foco. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 25, 2006, p. 67-78. Disponível em:

http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12341/1/2006_art_dlcavalcante.pdf. Acesso em: 12 jan. 2024.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Programa de Educação Fiscal no Brasil: enfatizar o gasto público. In: NETO, Argemiro Torres; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coords.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR, Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal. 15 anos do Programa de Educação Fiscal do estado do CEARÁ: memórias e perspectivas. Fortaleza: Fundação SINTAF, 2014, p. 20-30. Disponível em: <http://www.fundacaosintaf.org.br/baixar.php?arquivo=arquivos/files/publicacoes/memorias.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2023.

CAVALCANTE, Denise Lucena; CAMURÇA, Eulália Emilia Pinho. Lei da Transparência Fiscal: O Direito à Informação como Direito Fundamental. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; LINHARES, Emanuel Andrade. **Democracia e direitos fundamentais**: uma homenagem aos 90 anos do professor Paulo Bonavides. São Paulo: Atlas, 2016, p. 251-265.

CEARÁ foi o estado com maior queda na arrecadação em 2020, mas tendência é de recuperação, **Diário do Nordeste**, Negócios, em 5 fev. 21, às 18h29min. Disponível em: <https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/negocios/ceara-foi-o-estado-com-maior-queda-na-arrecadacao-em-2020-mas-tendencia-e-de-recuperacao-1.3043232>. Acesso em: 14 set. 21.

CEARÁ. SECRETARIA DA FAZENDA. **Sefaz-CE divulga os ganhadores do 57º sorteio do Sua Nota Tem Valor**. Sua Nota Tem Valor, Fortaleza, 23 abr. 2025. Disponível em:

<https://suanotatemvalor.sefaz.ce.gov.br/sefaz-ce-divulga-os-ganhadores-do-57o-sorteio-do-sua-nota-tem-valor/>. Acesso em: 24 abr. 2025.

CEARÁ. SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E GESTÃO. *Plano Plurianual 2024-2027*. Fortaleza: SEPLAG, 2024. Disponível em: <https://www.seplag.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/14/2023/10/PPA-2024-2027-Volume-I.pdf>. Acesso em: 10 out. 24.

CHAND, Vikram. KOSTIĆ, Svetilav.; REIS, Ariene. Taxing Artificial Intelligence and Robots: Critical Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for Alternative Approaches. **World Tax Journal**, v. 12, n. 4, 2020. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-09/International%20-%20Taxing%20Artificial%20Intelligence%20and%20Robots%20Critical%20Assessment%20of%20Potential%20Policy%20Solutions%20and%20Recommendation%20for%20Alternative%20Approaches%20-%20IBFD.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CHOWN, John, Monetary Union and Tax Harmonization, **International Tax Review**, Kluwer Law International, vol. 28, nº 3, Março/2000, p. 102 – 109.

CISNE, José Joaquim Neto. **Administração tributária e democracia participativa:** proposta de cidadania fiscal. Fortaleza, CE: Edições UVA, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação indireta e regressividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 396-400.

CORISSA. **The Taiwan Receipt Lottery: How to Play & Redeem Your Winnings**. Blog *Coco in Taiwan*, 28 jan. 2024. Disponível em: <https://corissajoy.com/how-to-taiwan-receipt-lottery/>. Acesso em: 24 abr. 2025.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em Direito Romano. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 66, p. 97-104, 1971. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66622/69232/88010>. Acesso em: 18 abr. 2025.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. In FERRAZ, Roberto (Coord). **Princípios e limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Nelson Nery. **Direito municipal brasileiro**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. ISS. A LC 116/03 e a incidência na importação. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 134-169.

CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário etimológico da língua portuguesa**, 4. ed. rev. e atual. 2. impr. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.

CUNHA, Isaac Rodrigues. Desobediência tributária e oposição social aos tributos: apontamentos históricos na defesa de um meio político legítimo de resistência fiscal coletiva.. In: Ana Paula Basso; Antonio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Rego Feitosa. (Org.). **Direito Tributário I**. 1ed. Florianópolis: CONPEDI, 2014, v. 1, p. 74-103. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=972c16f442eba604>. Acesso em: 1º mar. 2024.

CUNHA, Isaac Rodrigues. If less is not more, neither better, what (tax) is? The Brazilian tax system post-Covid Pandemic challenges. In: Taxation and the Digital Economy - Latin American and the Caribbean Regional Perspectives, 2020, Halifax. **Afronomics Law Symposia: Taxation and the Digital Economy - Latin American and the Caribbean Regional Perspectives**, 2020. Disponível em: <https://www.afronomicslaw.org/2020/12/04/the-brazilian-tax-system-and-post-covid-pandemic-challenges>. Acesso em: 10 mar. 24.

CUNHA, Isaac Rodrigues. **Impostos, impostores e oposição social aos tributos:** Contribuição para uma teoria da Resistência Fiscal. 1. ed., São Paulo: Dialética, 2025 (no prelo).

CUNHA, Isaac Rodrigues. Psicologia financeira, educação tributária e democracia participativa os caminhos (ou o caminho) para uma efetiva cidadania por meio de uma “pedagogia fiscal”. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná**, v. 9, p. 80-105, 2022. Disponível em: <https://revista.mpc.pr.gov.br/index.php/RMPCPR/article/view/109/95>. Acesso em: 14 mar. 24.

CUNHA, Isaac Rodrigues. Qual resistência fiscal? As formas - lícitas ou ilícitas - de oposição social aos tributos e ao Estado Fiscal no Brasil. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná**, v. 9, p. 148-161, 2022. Disponível em: <https://revista.mpc.pr.gov.br/index.php/RMPCPR/article/view/134>. Acesso em: 18 mar. 24.

CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária:** fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Ceará. Programa de Pós-Graduação em Direito. Fortaleza: UFC, 2017. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/47412>. Acesso em: 18 mar. 24.

CUNHA, Isaac Rodrigues. Resistência fiscal, tributação e oposição social aos tributos. **Revista de Direito**, v. 15, p. 01-34, Universidade Federal de Viçosa, Viçosa/MG: UFV, 2023. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/14782>. Acesso em: 18 mar. 24.

CUNHA, Isaac Rodrigues. Tributação indireta, anestesia fiscal e cidadania no Brasil: Atualidade de centenária Teoria da Ilusão Fiscal de Amilcare Puviani (1903). In: **Artigos**

científicos do Sintaf [Recurso eletrônico on-line], 1. ed., Fortaleza: Edições Fundação Sintaf; Sindicato dos Fazendários do Ceará, 2017, p. 108-122. Disponível em: <http://www.fundacaosintaf.org.br/arquivos/files/Ebook%20Artigos%20Cientificos%20do%20Sintaf.pdf>. Acesso em: 10 set. 2023.

CUNHA, Isaac Rodrigues. Tributação, Consumo Digital e Pandemia: a Fiscalidade Regressiva Como Paradigma e Paradoxo na Superação (?) da Crise e os Caminhos para Um Necessário Update Tributário. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva. (Org.). Tributação, Tecnologia e Direitos Fundamentais. 1ed. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2021, v. , p. 271-300. Disponível em: https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_72375fa8719e41b08afe8a4ecd3c719.pdf Acesso em: 18 mar. 24.

CUNHA, M. Secretários de Fazenda falam sobre queda de arrecadação dos estados, **Rádio Senado**, Notícias, 07 de julho de 2020, 14h22. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2020/07/21/secretarios-de-fazenda-falam-a-comissao-da-covid-19-sobre-queda-na-arrecadacao-dos-estados>. Acesso em: 10 dez. 20.

DAHLBERG, Ingetraut. Teoria do conceito. Tradução de Astério Tavares Campos. **Ciência da Informação**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 2, p. 101-107, 1978. Disponível em: <https://revista.ibict.br/ciinf/article/download/115/115>. Acesso em: 21 abr. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. Coordenadores Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado, Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in **Temas de Direito Tributário**, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998. p. 107 – 151.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Sobre a confiança e desconfiança sistêmicas, federalismo e conflitos de competência. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 75-112.

DESCARTES, René. **Meditações Metafísicas**. Introd. e notas de Homero Santiago, trad. por Maria Ermântina Galvão, trad. dos textos introd. por Homero Santiago. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

DESIDÉRIO, Mariana. E-commerce vende R \$ 33 bilhões na pandemia puxado por alimentos e bebidas, **Exame** [on-line], Notícias, 22 de julho de 2020. Disponível em: <https://exame.com/negocios/e-commerce-vende- r-33-bilhoes-na-pandemia-puxado-por-alimentos-e-bebidas/>. Acesso em: 10 mar. 21.

DOLGANOV, Anna; MITTHOF, Fritz; COTTON, Hannah M.; ECKER, Avner. Forgery and fiscal fraud in Iudaea and Arabia on the eve of the Bar Kokhba revolt: memorandum and minutes of a trial before a Roman official (P.Cotton). **Tyche – Beiträge zur Alten Geschichte, Papyrologie und Epigraphik**, Viena, v. 38, p. 37-99, 2023. Disponível em: <https://tyche.univie.ac.at/index.php/tyche/article/view/9224/9369>. Acesso em: 18 abr. 2025.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. 1.ed. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora Ltda., 1971

DOUEK, Leonardo Gil. Expert determination no direito tributário, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**: RTrib, v. 22, n. 116, maio/jun. 2014, p. 77-96.

DUE, John F., Sales Taxation, London, Routledge & Kegan Paul, 1957, p. 30 – 48, 351 – 367.

EICKER, Klaus. “Structuring an Electronic Marketplace: Legal and Tax Issues”, in Intertax, vol. 29, 2001, p. 149–153.

ELALI, André de Souza Dantas; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Cuadernos y debates 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ESTUDO mostra o Brasil entre os piores países em devolução dos impostos na forma de serviços à população. **Jornal da Globo**, São Paulo, 22 nov. 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2023/11/22/estudo-mostra-o-brasil-entre-os-piores-paises-em-devolucao-dos-impostos-na-forma-de-servicos-a-populacao.ghtml>. Acesso em: 24 abr. 2025.

EZEQUIEL, Márcio da Silva. **Receita Federal**: 50 anos 1968-2018 / Márcio da Silva Ezequiel. — Brasilia, DF: Receita Federal, 2018. 360 p. : il., color. ISBN: 978-85-68360-26-2. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/memoria/50anos/arquivos-e-imagens/livro-50-anos-receita-federal_final-reduzido.pdf. Acesso em: 26 abr. 2025.

FALCÃO, Maurin Almeida. L’incidence de l’élite sur l’interventionnisme de l’Etat et sur la typologie du système fiscal: une approche à partir du changement social du post-révolution industrielle. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 34, n. 2, 2014, p. 407-435. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/1229/1193> . Acesso em: 21 jan. 2024.

FAUSTINO, Manuel. As garantias dos contribuintes no direito tributário português. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.29, n.1, 2009, p. 221-249. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/6439/4690>. Acesso em: 14 jan. 2024.

FEDERAÇÃO DAS CÂMARAS DE DIRIGENTES LOJISTAS DO CEARÁ (FCDL-CE). CDL Jovem de Fortaleza realiza Dia Livre de Impostos (DLI) no dia 25 de maio. **FCDL Ceará** [portal], 19 maio 2023. Disponível em: <https://fcdlce.org.br/cdl-jovem-de-fortaleza-realiza-dia-livre-de-impostos-dli-no-dia-25-de-maio/>. Acesso em: 18 abr. 2025.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. revista e aumentada. 36. impressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FERREIRA, Vera Rita de Mello. Psicologia econômica - mente, comportamento e escolhas, *in: Guia de Economia Comportamental e Experimental* / Flávia Ávila, Ana Maria Bianchi, organizadores, tradução Laura Teixeira Motta - 2^a ed. - São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2019. p. 166-176. Disponível em: <http://www.economiacomportamental.org/download/3544/>. Acesso em: 17 jan. 2025.

FIGUEIREDO, Cândido de. **Novo Diccionário da Língua Portuguesa**. Nova ed. essencialmente refundida, corrigida e copiosamente ampliada. Lisboa: Livraria Clássica Editora, 1913. Disponível em: <https://readingroo.ms/3/1/5/5/31552/31552-pdf.pdf>. Acesso em: 1º jan. 2025.

FLORES, Pablo Jamilk; BORGES NETO, José. O problema das definições. **Entrepalavras**, Fortaleza, v. 7, p. 148-164, jan./jun. 2017. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/24396/1/2017_art_pjfloresjbneto.pdf. Acesso em: 21 abr. 2025.

FORTALEZA. **Lei n. 9.825, de 11 de novembro de 2011**. Dispõe sobre a instituição do Programa Educação Fiscal do Município de Fortaleza e dá outras providências. Fortaleza: Diário Oficial do Município, 2011. Disponível em: https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Legislacao/Leis/2011/LEI_N9825_2011_educacao_fiscal_2011.pdf. Acesso em: 25 abr. 2025.

FRANÇA, Genival Veloso de. **Medicina legal**, 11. Ed., Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2017

FRANÇA. **Loi n° 2005-358 du 20 avril 2005 tendant à créer un Conseil des Prélèvements Obligatoires**. Paris: JORF, n. 93, 21 avr. 2005, p. 6973, texte n. 2. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000238244&categorieLien=id>. Acesso em: 18 jul. 2024.

FREUD, Sigmund. **O Futuro de uma Ilusão, o Mal-Estar na Civilização e outros trabalhos (1927-1931)**, Edição Standard Brasileira das Obras Psicológicas Completas de Sigmund Freud, Volume XXI, São Paulo: Imago, 1974. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7383806/mod_resource/content/1/Freud%20-%20Sexualidade%20Feminina.%20Obras%20Completas%20da%20Imago.%20Vol%2021.pdf. Acesso em: 20 out. 24.

G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué, **G7 UK Presidency 2021**, em 05 jun. 21. Disponível em: <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communique/>. Acesso em: 20 ago. 21.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos** – direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p.157-175.

GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. doi:10.11606/D.2.2010.tde-19112010-083302. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>. Acesso em: 30 dez. 24.

GEST, Guy, TIXIER, Gilbert, Droit fiscal international, 2ª ed., Paris, Presses Universitaires de France, 1985, p. 429 – 449.

GIAMBIAGI, Fabio. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4.ed. rev. e atual., 2. reimpr., Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/6157119/mod_resource/content/1/LIVRO-TEXTO%20Financ%C3%A7as%20P%C3%BCblicas%20-%20Teoria%20e%20Pr%C3%A1tica%20no%20Brasil%20-%20Fa%C3%A7a%20Giambiagi%20%20Ana%20Cla%C3%A7a%20Aldia%20Ale%C3%A7a%20m%20.pdf. Acesso em: 10 dez. 24.

GIARDINO, Cléber. ISS – competência municipal. Revista de Direito Tributário, n. 32. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, André Luis. Os efeitos das transferências fiscais sobre as despesas públicas e arrecadação tributária dos municípios brasileiros. **Revista de Desenvolvimento Econômico** –

RDE, Salvador, v. 15, n. 28, p. 99-121, dez. 2013. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/rde/article/viewFile/2606/2121>. DOI: <http://dx.doi.org/10.21452/rde.v15i28.2606>. Acesso em: 18 abr. 2025.

GOTEV, Georgi. Macron backs down on digital tax following Trump's tariff threats, **Euroactiv**, 21 jan. 20. Disponível em: <https://www.euractiv.com/section/global-europe/news/macron-backs-down-on-digital-tax-following-trumps-tariff-threats/>. Acesso em: 23 set. 21.

GRAU, Eros Roberto. **Regiões metropolitanas:** regime jurídico. 1. ed., São Paulo: Bushatsky, 1974.

GRECO, Marco Aurelio. — ISS: construção civil; base de cálculo; exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador: inconstitucionalidade (parecer). Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n.72. p.152-69. set. 2001.

GRECO, Marco Aurelio. “Legitimidade Ativa e o Direito a Restituição na Substituição Tributária” in: FERREIRA NETO, Arthur M.; MICHELE, Rafael (coord.). Curso Avançado de Substituição Tributária, São Paulo: IOB, 2010, p. 532-549.

GRECO, Marco Aurelio. Conceito de Insumo à luz da legislação de Pis/Cofins. Revista Fórum de Direito Tributário. v. 34. 2008. p. 9-30.

GUERRA, Fellipe **Reforma tributária:** o novo sistema tributário brasileiro/ Fellipe Guerra. — Brasília: Sistema CFC/CRCs, 2024. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2024/07/reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 20 jan. 2025.

GUIMARÃES, Vasco Branco, O Sistema Tributário como fator de integração econômica, in Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 4, n. 19 , jan/fev. 2006, Editora Fórum, p. 51 – 71.

HIDALGO, DC. Keynes contra el coronavirus, **The Conversation**, 23 de março de 2020, 19h. Disponível em: <https://theconversation.com/keynes-contra-el-coronavirus-134303>. Acesso em: 20 dez. 20

HOLTGREWE, Karl Georg. **Der steuerwiderstand:** das Verhalten des Steuerpflichtigen im Lichte der modernen Psychologie.Berlin: Duncker & Humblot, 1954.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles (dir. de projeto). **Dicionário Houaiss:** sinônimos e antônimos. Instituto Antônio Houaiss. 2. ed., São Paulo: Publifolha, 2008.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa.** 1. ed. 1. reimpr. com alterações. Rio de Janeiro, RJ: Objetiva: Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia, 2009.

HOYOS JIMÉNEZ, Catalina. Los efectos del IVA en la economía. BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael; ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, J. Fernando; CALDERÓN VILLEGAS, Juan Jacobo (Ed.). Temas de derecho tributario contemporáneo. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2006, p. 144-173.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Impostômetro**, São Paulo: IBPT, 2021. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 16 mar. 21.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Trad. de Valério Rohden e Udo Baldur Moosburger. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1990.

LARA, Marilda Lopez Ginez de. Diferenças conceituais sobre termos e definições e implicações na organização da linguagem documentária. *Ciência da Informação*, Brasília, v. 33, n. 2, p. 91-96, maio/ago. 2004. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ci/a/D86QXCScKHzmMy8fd5qR3px/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 21 abr. 2025.

LINS, R. G. de S. A Indústria 4.0 e o direito fundamental de proteção em face da automação (art. 7º, XXVII, da CF): uma interpretação à luz do método gramatical e do método tópico-problemático. In: ROCHA, C. J. da; MADUREIRA, C. P.; LIMA NETO, F. V.; MOUSSALLEM, T. M. (Org.). **O Direito e o Processo de Trabalho na 4ª Revolução Industrial**. 1ed. Rio de Janeiro: MC&G, 2022, v. 16, p. 68-84. Disponível em: <https://repositorio.ufes.br/server/api/core/bitstreams/625a6388-4013-49b1-9803-60470892a898/content>. Acesso em: 10 abr. 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos indiretos. **Nomos** (Fortaleza), v. 32.2, p. 223-274, 2012. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/359>. Acesso em: 17 dez. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ética nas relações tributárias. In: NETO, Argemiro Torres; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coords.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR, Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal. **15 anos do Programa de Educação Fiscal do estado do Ceará**: memórias e perspectivas. Fortaleza: Fundação SINTAF, 2014, p. 31-46. Disponível em: <http://www.fundacaosintaf.org.br/baixar.php?arquivo=arquivos/files/publicacoes/memorias.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. IVA-Dual: pode a Lei dispor livremente sobre o que são Bens Destinados ao Uso ou ao Consumo Pessoal(is)? **Revista Direito Tributário Atual** v. 56. ano 42. p. 317-328. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2541>. Acesso em: 10 dez. 24.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Anotada e Comparada**. Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed., 5. reimpr., Barueri: 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto:** Incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. Cidadania fiscal e tributação indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça. In: BASSO, Ana Paula; MURTA, Antonio Carlos Diniz; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coords.). **Direito tributário I.** Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 53-73. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>. Acesso em: 6 jun. 2023.

MACHADO, Brandão. ISS e o arrendamento mercantil. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 141, São Paulo, Dialética, p.46- 55

MACHADO, Hugo de Brito. **A função do tributo nas ordens econômica, social e política.** 1985. 234 fl.; Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza-CE, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário.** 2. ed., São Paulo: 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito constitucional tributário. 2. ed., São Paulo: 2015. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição.** Tese (Doutorado). Universidade Federal de Pernambuco. Recife: UFPE, 2009. Disponível em: http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4003/arquivo5668_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 21 fev. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição.** Tese (Doutorado). Universidade Federal de Pernambuco. Recife: UFPE, 2009. Disponível em: http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4003/arquivo5668_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 21 jun. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição.** Tese (Doutorado). Universidade Federal de Pernambuco. Recife: UFPE, 2009. Disponível em: http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4003/arquivo5668_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 21 fev. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Algumas questões relacionadas à tributação no Estado contemporâneo: arrecadação e gasto eficientes, democracia e segurança nas relações. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPohl, Terence

(Coord.). **Direito tributário:** homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 145-164.

MAFFEZOLO, Lineu Carlos. **Impactos da reforma tributaria de 1955-1967 sobre as finanças publicas municipais:** um estudo de casos. 1979. [142] f. Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Campinas. Instituto de Filosofia e Ciencias Humanas, Campinas, SP. Disponível em: <https://hdl.handle.net/20.500.12733/1581181>. Acesso em: 18 abr. 2025.

MAGALHÃES FILHO, F. de B. B. de. **História Econômica.** 12. ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 55-101.

MAIA, D. B. de M. S. **Tributação indireta e cidadania fiscal:** uma análise dos mecanismos de conscientização para mitigação da anestesia fiscal. 2015. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2015. Disponível em:
<http://pergamumweb.sti.ufc.br:8080/pergamumweb/vinculos/000025/0000259c.pdf>. Acesso em: 20 jan. 21.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte.** São Paulo: Dialética, 2009.

MARQUES, Felipe Meira. **A redefinição da noção de cidadania no supercapitalismo:** de cidadão a consumidor. 2014. 113 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2014. Disponível em:
<http://www.repositoriobib.ufc.br/000019/0000193c.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n. 225, p. 102-112, jun. 2014. Disponível em:
https://gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/06/02/81d53earevista_dialectica_junho_2014.pdf. Acesso em: 10 jul. 24.

MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos. **Direito Tributário Romano.** 2. Ed. Belém: Ed. UFPA, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro.** 15. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, Luma Souza de; SOUSA, Jéffson Menezes de; OLIVEIRA, Liziane Paixão Silva. A proteção do trabalhador em face das inovações tecnológicas: a emblemática decisão do Mandado de Injunção 618/MG, **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 6, n. 5, p. 1379-1403, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/5/2020_05_1379_1403.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025.

MILL, J. S. **Principles of Political Economy**, editado por William J. Ashley, 7^a edição, Londres: Longmans, Green and Co., 1909. Disponível em: https://www.econlib.org/library/Mill/mlP.html?capítulo_num=68#book-info. Acesso em: 10 mar. 21.

MONEBHURRUN, Nitish. **Manual de metodologia jurídica**. Técnicas para argumentar em textos jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2015.

MONEBHURRUN, Nitish; VARELLA, Marcelo D.. O que é uma boa tese de doutorado em Direito? Uma análise a partir da própria percepção dos programas. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 10, n. 1, 2013 p. 423-443. Disponível em: https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/download/2730/pdf_1. Acesso em: 27 dez. 24.

MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado). Universidade do Minho. Escola de Economia e Gestão. Minho: UM, 2009. Disponível em: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/9669/1/tese_pmourao.pdf. Acesso em: 18 set. 2023.

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: 18 fev. 2024.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NASCENTES, Antenor. **Dicionário de sinônimos**, 4. ed., rev. e atual., 2. reimpr. - Rio de Janeiro: Lexikon, 2018. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/580131264/Dicionario-de-Sinonimos-Antenor-Nascentes>. Acesso em: 10 dez. 24.

NASCENTES, Antenor. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**, edição do autor, Rio de Janeiro, 1932; 2^a tiragem, Rio de Janeiro, 1955.

NES, E. F. Why the taxes in Brazil are so high? **The Brazil Business** [on-line], 10 de setembro de 2012. Disponível em: <https://thebrazilbusiness.com/reflection/why-are-the-taxes-in-brazil-so-high#:~:text=The%20simples%20reason%20why%20the,gerenciado%20to%20achieve%20institutional%20stability>. Acesso em: 22 dez. 20.

OBERSON, Xavier. **Taxing Artificial Intelligence**. 2.ed. Cheltenham, UK: Elgar, 2024.

OBERSON, Xavier. **Taxing robots**. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence. Cheltenham, UK: Elgar, 2020.

OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Estudo sobre carga tributária/PIB × IDH: cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade)**. 13. ed. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, abr. 2024. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1YC5HYks-kJIHY7E5dQcbRkx7gT5y6GnF/view>. Acesso em: 24 abr. 2025.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Brasília: Ipea, 2010. (Texto para Discussão, n. 1469). Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf. Acesso em: 24 abr. 2025.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. **Um estudo da reforma tributaria de 1966**. 1978. 192 f. Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Filosofia e Ciencias Humanas, Campinas, SP: UNICAMP, 1978. Disponível em: <https://repositorio.unicamp.br/Acervo/Detalhe/76704>. Acesso em: 20 jan. 2025.

OLIVEIRA, Luciano. Não Fale do Código de Hamurábi! A pesquisa sócio-jurídica na pós-graduação em direito. **Anuário dos Cursos de Pós-Graduação em Direito**. Universidade Federal de Pernambuco, 13, Recife/PE: UFPE, 2003, p. 299-330. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4213555/mod_resource/content/1/OLIVEIRA%2C%20Hamurabi.pdf. Acesso em: 27 dez. 2024.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Cofins-importação e PIS-importação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8º Volume. São Paulo: Dialética, 2004, p. 391-431.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>. Acesso em: 29 out. 20

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO; FUNDAÇÃO INTERNACIONAL E IBERO-AMERICANA DE ADMINISTRAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS. **Building tax culture, compliance and citizenship: a global source book on taxpayer education**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/building-tax-culture-compliance-and-citizenship_9789264205154-en#.WxD7Pojytpg. Acesso em: 20 jul. 2023.

PEREIRA, Paulo Trigo. A teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neoliberal? **Análise Social**, 1997, Quarta Série, Vol. 32, No. 141, Lisboa: : Instituto Ciências Sociais da Universidade de Lisboa, p. 419-442. Disponível em: <https://repositorio.ulisboa.pt/bitstream/10400.5/26451/1/PTPEREIRA.%20Analise%20Social.%201997.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2025.

PERROT, Michelle. **Os Excluídos da História: Operários, Mulheres e Prisioneiros.** 7. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2017.

PETERS, Amos C., Exploring Caribbean Tax Structure and Harmonization Strategies, in Bulletin for International Fiscal Documentation, IBFD, May/2002, p. 178 – 193.

PIRES, Manoel. **Carga tributária no Brasil: 1990-2020.** Rio de Janeiro: Observatório de Política Fiscal / FGV IBRE, 05 abr. 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>. Acesso em: 24 abr. 2025

PIRES, Manoel; STIVALI, Matheus; REIS, Júlia. Cunha tributária no Brasil: estimativa, evolução e comparações internacionais. **Observatório de Política Fiscal**, Rio de Janeiro, 16 fev. 2023. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/cunha-tributaria-no-brasil-estimativa-evolucao-e-comparacoes-internacionais>. Acesso em: 20 abr. 2025.

PITOMBO, JP Estados perdem R \$ 16 bilhões em arrecadação no 1º semestre, **Folha de São Paulo** [on-line], 2 de agosto de 2020, 23h15, Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/08/estados-perdem-r-16-bilhoes-em-arrecadacao-no-1o-semestre.shtml>. Acesso em: 10 dez. 20.

PLATÃO. **A República.** Introd., trad. e notas de Maria Helena da Rocha Pereira, 9. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7642652/mod_resource/content/0/PLATAO.%20-%20A%20Rep%C3%ADblica-Calousee%20Gulbenkian.pdf. Acesso em: 10 jul. 24.

PONT MESTRES, Magín. **El Problema de la Resistencia Fiscal:** sus causas a la luz de la Psicología, su solución a través del Derecho Financiero y de la Educación Fiscal. Prólogo del Prof. Fernando Bujanda. Barcelona: Bosch, 1975.

PONTE NETO, José Júlio da. **Poder público local e cidadania:** atores políticos sociais na construção da democracia participativa no município de Fortaleza - uma análise dos anos de 1990 a 2004. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2008.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria dell'Illusione Finanziaria.** Palermo: Sandro, 1903.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **80 anos de Imposto de Renda no Brasil:** 1922-2002 [fonte on-line]. Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/principal.asp>. Acesso em: 01 mar. 21.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Receita Federal alerta: Cuidado com o “Golpe da Cobrança de Taxa sobre PIX”, **Receita Federal** [portal gov.br], Notícias, Institucional, em 9 jan. 2025, atual. em 16 jan. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt->

<br/assuntos/noticias/2025/janeiro/receita-federal-alerta-cuidado-com-o-201cgolpe-da-cobranca-de-taxa-sobre-pix201d#:~:text=da%20Receita%20Federal.-,Aten%C3%A7%C3%A3o!,sobre%20transa%C3%A7%C3%B5es%20feitas%20via%20PIX>. Acesso em: 28 jan. 2025.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga tributária no Brasil – 2023: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília, DF: RFB, dez. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2023>. Acesso em: 24 abr. 2025.

REYNOLDS, Oliver. **Os países mais ricos do mundo**, Focus Economics [blog], 25 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.focus-economics.com/blog/richest-countries-in-the-world>. Acesso em: 10 mar. 21.

REZENDE FILHO, Cyro de Barros. **História econômica geral** / Cyro de Barros Rezende Filho. – 10. ed., 1a reimpressão. – São Paulo: Contexto, 2019, p. 24-42.

REZENDE, Ana Catarina Zema. Os direitos senhoriais nos Costumes de Beauvaisis. **Textos de História**, Brasília, v. 9, n. 1/2, p. 153-173, 2001. Disponível em: <https://www.periodicos.unb.br/index.php/textos/article/download/27821/23917/58349>. Acesso em: 18 abr. 2025.

RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Tax education and citizenship in Latin America, **Tax Administration Review**, n. 38, feb. 2015, p. 44-67. Disponível em: http://educacionfiscal.org/files/2015-05/rew-38_rivillas_baltazarenglish.pdf. Acesso em: 20 jul. 2023.

ROSEMBUJ, Túlio. La regulación financiera global y la fiscalidad innovadora, **Crónica Tributaria**, n. 143, Estudios y Notas, 2012, p. 185-203. Disponível em: https://www.economistas.es/Contenido/REAF/ct/ct%20143/143_Rosembuj.pdf. Acesso em: 10 dez. 24.

SADOCK, Benjamin J. **Compêndio de psiquiatria**: ciência do comportamento e psiquiatria clínica [recurso eletrônico] / Benjamin J. Sadock, Virginia A. Sadock, Pedro Ruiz; tradução: Marcelo de Abreu Almeida ... [et al.] ; revisão técnica: Gustavo Schestatsky... [et al.] – 11. ed. – Porto Alegre : Artmed, 2017. Disponível em: <https://oitavaturmadepsicofm.wordpress.com/wp-content/uploads/2019/03/compecc82ndio-de-psiquiatria-kaplan-e-sadock-2017.pdf>. Acesso em: 20 nov. 24.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Discriminação de Rendas Tributárias. São Paulo: José Bushatcky, 1972

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Planejamento Tributário: limites normativos. São Paulo:

Noeses, 2016.

SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para a fundamentação da tributação no Brasil, **RFPTD** (Uerj), v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/15588/11823>. Acesso em: 10 fev. 2024.

SANTOS, Antônio Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.30, n.2, 2010, p.227-266. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12001/1/2010_art_acsantos.pdf. Acesso em: 1º mar. 2023.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Portugal**: ensaio contra a autoflagelação. Coimbra: Edições Almedina, 2011.

SAULE JÚNIOR, Nelson (Org.). **Direito urbanístico**: vias jurídicas das políticas urbanas. Porto Alegre, RS: Sergio Antonio Fabris, 2007.

SAY, Léon. **Les solutions démocratiques de la question des impôts**: conférences faites à l'Ecole des Sciences Politiques. Tome Premier. Paris: Guillaumin et Cie., 1886.

SCACCHETTI, Camila. “**Dai a César o que é de César**”: Do dízimo ao ICMS – Raízes da Tributação sobre Consumo. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo – FFLCH/USP, Programa de Pós-Graduação em História, São Paulo: USP, 2019. Disponível em:
https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8137/tde-19052020-192901/publico/2019_CamilaScacchetti_VCorr.pdf. Acesssp em: 20 mar. 2024.

SCHMÖLDERS, Günter. **The psychology of money and public finance**. Selected and introduced by Björn Frank and Erich Kirchler. Translations by Iain Grant and Karen Green. New York: Palgrave MacMillan, 2006.

SCHOLZ, Rejane Teresinha. **O princípio da informação no direito tributário**. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Mestrado em Direito Econômico e Social. Curitiba: PUC-PR, 2005. Disponível em: http://www.biblioteca.pucpr.br/tede//tde_arquivos/1/TDE-2005-11-09T075302Z-231/Publico/RejaneScholzDto.pdf. Acesso em: 14 jul. 2023.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: estado e sociedade em conflito, Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Direito urbanístico brasileiro**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL.

Sonegômetro, Brasília: SINPROFAZ, 2021. Disponível em:
<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em: 16 mar. 21.

SMARGIASSI, Edelcio; GERALDELLI, Adriano; SANT'ANA, Daiane Prado; PAIVA, Letícia Ragazzi de. A (im)possível implantação do Imposto sobre Valor Agregado – IVA no Brasil. **Revista Eletrônica de Estudos Jurídicos e da Sociedade – UNIFEG**, Guaxupé, v. 3, n. 3, p. 1-27, 2014. Disponível em: <https://www.unifeg.edu.br/revista/artigos-docentes/2014/Edelcio-Smargiass-Adriano-Geraldelli-Daiane-Prado-Sant-ana-Leticia-Ragazzi-de-Paiva.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2025.

SMITH, Adam. **Palestras sobre Justiça, Polícia, Receita e Armas**. Oxford: Clarendon Press, 1896. Disponível em: https://oll-resources.s3.us-east-2.amazonaws.com/oll3/store/titles/2621/Smith_LecturesJustice1647_Bk.pdf. Acesso em: 20 fev. 2021.

SOARES, Domitília Diogo; MARQUES, Rafael. A sociologia fiscal: um esquisso histórico. In: SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade - Outros olhares**. Porto: Vida Económica Editorial, 2013, p. 115-162.

SOUSA, J. de. Reforma tributária: o que contempla o projeto entregue pelo governo, **Consultor Jurídico**, Opinião, 8 de agosto de 2020. Disponível em:
<https://www.conjur.com.br/2020-ago-08/juliana-souza-reforma-tributaria-projeto-governo>. Acesso em: 10 jan. 21.

STRÜMPEL, Burkhard. **Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen: ein Beitrag zur Lehre von den Steuerwirkungen**. Berlim: Springer Fachmedien Wiesbaden, 1966.

SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova York: W.W. Norton & Company, 1999.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1172327 Pernambuco**. Órgão Julgador: Segunda Turma, Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, 04 out. 19. Diário de Justiça Eletrônico de 23 out. 19. Disponível em:
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur413573/false>. Acesso em: 18 abr. 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 134-509 Amazonas**. Órgão Julgador: Tribunal do Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. do Aco. Min. Sepúlveda Pertence, Brasília, 29 maio 02. Diário de Justiça Eletrônico de 13 set. 02. Disponível em:
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur99045/false>. Acesso em: 18 abr. 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 255-111 São Paulo**. Órgão Julgador: Tribunal do Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. do Aco. Min. Sepúlveda Pertence,

Brasília, 29 maio 02. Diário de Justiça Eletrônico de 13 dez. 02. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>. Acesso em: 18 abr. 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 379.572-4 Rio de Janeiro.
Órgão Julgador: Tribunal do Pleno, Rel. Min. Gilmar Ferreira Mendes. Brasília, 11 abr. 07.
Diário de Justiça Eletrônico de 31 jan. 08. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>. Acesso em: 18 abr. 2025.

TAKANO, Caio Augusto. Guerra dos portos e a estabilidade da federação brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 30, São Paulo, Dialética, 2014, p. 117-133.

TIPKE, Klaus. **Besteuerungsmoral and Steuermoral**. Westdeutscher Verlag GmbH: Wiesbaden, 2000.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y del contribuyente** (Besteuerungsmoral and Steuermoral). Trad. de Pedro Molina. Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, **Direito Tributário** (Steurrecht), Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 87-123.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOGOH, Isabel. "Trilionário" de Jeff Bezos é tendência no Twitter. Here Why, **Forbes**, Business, 14 de maio de 2020. Disponível em:
<https://www.forbes.com/sites/isabeltogoh/2020/05/14/jeff-bezos-trillionaire-is-trending-on-twitter- aqui está por que /? sh = 65b7f672e3dd>. Acesso em: 20 fev. 2021.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário - normas antielusivas (gerais e preventivas) - a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro". In: MARINS, James (Coord.). **Tributação e antielisão**. 1. ed., 2. tir., Curitiba: Juruá, 2003, p. 44-45.

TORRES, Ricardo Lobo. Moralidade e Finanças Públicas. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 525-561.

VARSANO, Ricardo; FERREIRA, Sérgio G; AFONSO, José Roberto. **Fiscal Competition: a birds-eye view**. Texto para discussão n. 887. Rio de Janeiro: IPEA, 2002.

VIEIRA, Evaldo Amaro. **O que é desobediência civil?** Coleção Primeiros Passos. São Paulo: Brasilience, 1983.

WILKS, Daniela C.; CRUZ, José; SOUSA, Pedro. “Please give me an invoice”: VAT evasion and the Portuguese tax lottery. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 2019. DOI: 10.1108/IJSSP-07-2018-0120. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/332466203_Please_give_me_an_invoice_VAT_evasion_and_the_Portuguese_tax_lottery. Acesso em: 24 abr. 2025.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. International Classification of Diseases. The global standard for diagnostic health information. 10h Revision. United Nations, Whorld Health Organization, 2019. Disponível em: <https://icd.who.int/browse10/2019/en#/F63.0>. Acesso em: 10 jan. 2024.

ZANATTO, Neuri; KROTH, Darlan Christiano; RODRIGUES, Márcio Paixão. Desempenho fiscal dos municípios catarinenses e seus determinantes: uma análise econométrica para o período de 2000 a 2008. *Perspectiva Econômica*, São Leopoldo, v. 7, n. 2, p. 78-92, jul./dez. 2011. DOI: 10.4013/pe.2011.72.02. Disponível em: https://revistas.unisinos.br/index.php/perspectiva_economica/article/view/pe.2011.72.02. Acesso em: 28 jan. 2025.