



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO ACADÊMICO E DOUTORADO

DEBORA BEZERRA DE MENEZES SERPA MAIA

TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA FISCAL: UMA ANÁLISE DOS
MECANISMOS DE CONSCIENTIZAÇÃO PARA MITIGAÇÃO DA ANESTESIA
FISCAL

FORTALEZA
2015

DEBORA BEZERRA DE MENEZES SERPA MAIA

TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA FISCAL: UMA ANÁLISE DOS
MECANISMOS DE CONSCIENTIZAÇÃO PARA MITIGAÇÃO DA ANESTESIA
FISCAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

Fortaleza
Setembro, 2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Direito

-
- M217t Maia, Debora Bezerra de Menezes Serpa.
 Tributação indireta e cidadania fiscal: uma análise dos mecanismos de conscientização para
mitigação da anestesia fiscal / Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia. – 2015.
 149 f. : il. color. ; 30 cm.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de
Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2015.
 Área de concentração: Ordem Jurídica Constitucional.
 Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Cidadania fiscal. 2. Tributo indireto. 3. Acesso à informação. I. Título.

DEBORA BEZERRA DE MENEZES SERPA MAIA

TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA FISCAL: UMA ANÁLISE DOS
MECANISMOS DE CONSCIENTIZAÇÃO PARA MITIGAÇÃO DA ANESTESIA
FISCAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
graduação em Direito da Universidade Federal
do Ceará como requisito parcial para obtenção
do título de Mestre em Direito.

Aprovada em 14/09/2015.

BANCA EXAMINADORA

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

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

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

À minha querida e eterna avó.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me dar saúde e disposição para continuar estudando, mesmo diante de todos os percalços.

À minha avó, falecida no decorrer do processo de elaboração dessa dissertação, por ter sido um ídolo e exemplo de dedicação e amor pela ciência jurídica.

À minha família, em especial aos meus pais, pelo incentivo e amor incondicionais e pela eterna compreensão.

Aos colegas de turma, pelo companheirismo.

A todos os meus amigos, por estarem sempre ao meu lado.

Ao meu namorado, pela compreensão e pelo suporte, e por ser um exemplo de pesquisador.

Ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, meu orientador na graduação em e no Mestrado, por ter me honrado com sua orientação, pela paciência e pela constante disposição em ajudar, sempre com preciosas dicas. Ao prof. Dr. Carlos Cesar Sousa Cintra e ao prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho, inspirações para quem quer atuar no meio acadêmico, pela pronta aceitação em participarem dessa ilustre banca examinadora.

RESUMO

A tributação indireta como óbice à efetivação da cidadania fiscal e os mecanismos de mitigação do fenômeno da anestesia fiscal são o foco deste trabalho. Aborda-se a importância do acesso à informação para a efetivação da cidadania fiscal, analisando de que forma o conhecimento acerca da carga tributária nacional, especialmente no que se refere aos tributos indiretos, pode contribuir para a cidadania e para que haja um maior controle dos gastos públicos, através da cultura de participação democrática e de fiscalização dos recursos advindos da tributação. Apresenta-se ainda a lei nº 12.741/12, a qual prevê a discriminação dos tributos incidentes sobre o consumo de produtos e serviços, analisando sua importância e destacando-se como vem ocorrendo sua aplicação. Também são apresentados outros mecanismos e políticas públicas, como programas de educação fiscal, sites e aplicativos, que têm como fito tentar mitigar a anestesia fiscal. Também se destaca como os tributos indiretos podem constituir óbices a que os contribuintes tenham acesso à justiça. Ademais, conclui-se com este trabalho que o exercício da cidadania fiscal é imprescindível, mas apenas se concretiza com o acesso pela população a informações sobre a carga tributária, o que é muito dificultado pela tributação indireta, uma vez que muitas vezes se dão de forma velada nos preços das operações de consumo. A pesquisa classifica-se como eminentemente qualitativa, exploratória e pura, e quanto à coleta de dados, bibliográfica, documental e de campo.

Palavras-chave: Cidadania fiscal. Tributos indiretos. Acesso à informação. Hipótese de Mill.

ABSTRACT

Indirect taxation as an obstacle to an effective fiscal citizenship and the mechanisms for mitigating the tax unconsciousness are the focus of this paper. It discusses how important the access to information is in order to achieve an effective fiscal citizenship, analyzing in which way the national tax burden knowledge, especially what concerns to indirect taxes, can contribute to citizenship and in order to a greater control of public spending, through a culture of democratic participation and supervising of the taxation resources. It also shows the statute n. 12.741/12, which provides a discrimination of the taxes levied on the consumption of products and services, analyzing its importance and highlighting its enforcement. The work also presents other mechanisms and policies, such as fiscal education programs, sites and applications, which aim to mitigate the tax unconsciousness. How indirect taxes can be an obstacle to taxpayers access to justice is also highlighted. Furthermore, it was concluded that, despite the importance of an exercise of fiscal citizenship, its effectiveness is possible only with the access to information about the tax burden by the population, which is very difficult because of the indirect taxation, as most of times it occurs in a covered way in consumption operations. This paper consists in a qualitative, exploratory and pure work, and, what concerns to the data, a bibliographic, documentary and field research.

KEYWORDS: Fiscal citizenship. Indirect taxes. Access to information. Mill's hypothesis.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 01 - Perguntas e alternativas do questionário aplicado sobre a lei 12.741/12.....	102
Quadro 02 - Análise dos cupons fiscais do primeiro grupo.....	115
Quadro 03 - Análise dos cupons fiscais do segundo grupo.....	116
Quadro 04 - Análise dos cupons fiscais do terceiro grupo.....	116
Quadro 05 - Análise dos cupons fiscais do quarto grupo.....	117
Quadro 06 - Análise dos cupons fiscais do quinto grupo.....	118
Gráfico 01 - Respostas ao primeiro item do questionário.....	105
Gráfico 02 - Respostas ao segundo item do questionário.....	106
Gráfico 03 - Respostas ao terceiro item do questionário.....	107
Gráfico 04 - Respostas ao quarto item do questionário.....	108
Gráfico 05 - Respostas ao quinto item do questionário.....	109
Gráfico 06 - Respostas ao sexto item do questionário.....	110
Gráfico 07 - Respostas ao sétimo item do questionário.....	111
Gráfico 08 - Respostas ao oitavo item do questionário.....	111
Gráfico 09 - Respostas ao nono item do questionário.....	112
Gráfico 10 - Respostas ao décimo item do questionário.....	113

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	CIDADANIA FISCAL E PARTICIPAÇÃO POPULAR.....	15
	2.1 Cidadania: cotejo histórico.....	22
	2.1.1 <i>Cidadania na Antiguidade.....</i>	22
	2.1.2 <i>Cidadania na Idade Média e na Idade Moderna.....</i>	25
	2.1.3 <i>Cidadania contemporânea.....</i>	30
	2.2 Cidadania no Brasil.....	32
	2.3 A cidadania fiscal.....	36
	2.4. As tentativas de concretização da democracia semidireta.....	42
	2.4.1 <i>A ideia de espaço público no Estado democrático.....</i>	45
	2.4.2 <i>Participação popular e questões tributárias na América Latina.....</i>	47
3	TRIBUTAÇÃO INDIRETA E ANESTESIA FISCAL: ÓBICES À EFETIVAÇÃO DA CIDADANIA FISCAL?.....	51
	3.1 Dever fundamental de pagar impostos no Estado Fiscal.....	56
	3.2 Breve histórico da tributação sobre o consumo.....	60
	3.3 Conceito de tributos indiretos.....	62
	3.3.1 <i>Tributos indiretos versus tributos diretos: Há pertinência nessa classificação?.....</i>	63
	3.4 Tributação Indireta, justiça e equidade.....	69
	3.5 Da tributação sobre o consumo em outros países: os impostos sobre valor agregado.....	77
	3.6 O caráter velado da tributação sobre o consumo e sua preferência pelo Estado Fiscal.....	81
	3.6.1 <i>A hipótese de Mill: Como reagem os contribuintes diante da tributação indireta?.....</i>	86
4	EDUCAÇÃO E CONSCIENTIZAÇÃO FISCAL: ANÁLISE DAS TENTATIVAS DE MITIGAÇÃO DO FENÔMENO DA ANESTESIA FISCAL.....	94
	4.1 A transparência tributária e a lei nº 12.741/12.....	94
	4.1.1 <i>Aplicação da lei 12.741/12 no Estado do Ceará e seu impacto na</i>	

<i>sociedade</i>	101
4.2 A cidadania fiscal e o acesso à informação: soluções para a anestesia fiscal.....	121
4.3 Educação fiscal e cidadania.....	122
4.4 Cidadania fiscal e novas mídias.....	128
4.5 A promoção da cidadania fiscal no Brasil e na América Latina.....	129
4.6 Tributação indireta, pagamento indevido e controle jurisdicional.....	133
4.7 Cidadania fiscal, contribuições sociais e orçamento.....	134
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	137
REFERÊNCIAS	142

1 INTRODUÇÃO

Há séculos, os tributos constituem uma das principais fontes arrecadatórias dos Estados. Essas receitas, por serem oriundas do patrimônio dos cidadãos, sempre geraram certa insatisfação, provocando, em muitos, resistência e indagações acerca da real necessidade do pagamento de impostos, contribuições etc.

Ocorre que, apesar desses questionamentos, os quais em várias ocasiões na história da humanidade foram estopins para revoluções, a participação da população no controle da destinação dessas arrecadações não tem sido, em muitos países, uma constante. Em verdade, os cidadãos, por falta de consciência política ou até mesmo por encontrarem dificuldades para exercer esse controle social, acabam por não averiguar como se realiza a aplicação das receitas provenientes de tributos, o que dá margem para que os recursos sejam mal aplicados ou ainda desviados da finalidade social. Ademais, o desconhecimento da total carga tributária, a exemplo do que ocorre no Brasil, por parte da maior parcela da população, constitui imenso óbice à mobilização da sociedade.

Mostra-se, pois, cada vez mais necessária a criação de uma cultura de exercício da cidadania fiscal, através da qual se estimularia, concomitantemente ao processo de conscientização do dever de pagamento dos tributos e de sua importante função social, o exercício da fiscalização da aplicação dos recursos tributários.

A ideia de cidadania fiscal ainda é incipiente em nosso país. Apesar de ser de conhecimento geral a alta carga tributária brasileira, principalmente quando comparada com a má aplicação desses recursos em prol da sociedade, ainda são poucas as efetivas formas de participação da sociedade no controle da destinação desse dinheiro e na gerência do orçamento público.

Ademais, apesar de ser a resistência ao pagamento de tributos celeuma que há séculos existe, a revolução da informática e o crescente acesso à informação acabaram por trazer à tona outros aspectos dessa questão, como, por exemplo, a possibilidade de criar mecanismos de controle da efetiva destinação dos impostos e dos gastos públicos. A fiscalização se torna muito mais fácil se orçamentos e gastos públicos são disponibilizados, por exemplo, em sítios da Rede Mundial de Computadores.

Os denominados tributos indiretos, no entanto, entendidos de forma geral como os

tributos incidentes em operações de compra e venda e de prestação de serviços, os quais implicam em um repasse econômico e se caracterizam pelas figuras dos contribuintes de direito e de fato, possuem, como característica, ter uma incidência, principalmente em nosso ordenamento, em grande parte velada, tendo em vista compor o preço dos produtos e serviços. Conseqüentemente, parecem tornar ainda mais difícil a tarefa de desenvolver uma cultura de fiscalização e de consciência da tributação, uma vez que não permitem o conhecimento acerca da real carga tributária incidente.

Esse aspecto dos tributos indiretos parece provocar uma espécie de anestesia fiscal e uma falta de consciência tributária, não se dando conta os contribuintes, muitas vezes, que estão pagando tributos quando da realização desses fatos.

Com base no exposto, surge o questionamento: Até que ponto a tributação indireta – e, em especial, seu caráter velado - é óbice para o exercício da cidadania fiscal? Como poderia essa situação ser alterada, para fins de dar maior transparência a esse tipo de tributação? A discriminação dos tributos incidentes em operações de consumo e prestação de serviços é, por si só, suficiente para provocar alguma alteração do comportamento inerte dos cidadãos-contribuintes brasileiros ou são necessários outros programas de educação fiscal?

A importância da temática do acesso à informação como forma de efetivar direitos e deveres do contribuinte é ainda mais sobressaltada com a aprovação da lei nº 12.741/12, a qual tem o potencial de conferir maior transparência no que concerne ao pagamento de impostos sobre o consumo, haja vista a obrigatoriedade de discriminação da porcentagem de carga tributária que compõe o preço do produto ou serviço.

É imprescindível que as políticas públicas sejam acompanhadas da criação de normas que facilitem o controle social. Afinal, não basta que os cidadãos estejam conscientes de seus direitos e deveres, é necessário ainda que o Estado possibilite o exercício da fiscalização. Essa inovação legislativa permitirá um maior conhecimento por parte da população acerca do pagamento de tributos e, com certeza, terá reflexos sociais e jurídicos que precisarão ser estudados.

A metodologia implementada neste trabalho foi, primordialmente, a pesquisa bibliográfica, tendo em vista o caráter eminentemente teórico, consistindo, principalmente na leitura e no exame das obras referenciadas, documentos, tais como legislações nacionais, em especial a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e a lei 12.741/12, bem como repertórios de jurisprudência de algum modo relacionados com a temática da cidadania

fiscal. Note-se, contudo, que a pesquisa possui também um caráter prático, tendo em vista que foi elaborada e realizada pesquisa (questionário), com o fito de analisar a eficácia social da lei 12.741/12, notadamente do que diz respeito a possíveis mudanças no comportamento dos cidadãos decorrentes do conhecimento que pode ser alcançado através da correta aplicação da lei. Também se procedeu à análise de cupons fiscais emitidos de novembro de 2014 até julho de 2015, por estabelecimentos de diversos setores, a fim de se averiguar se, e em que condições as determinações legais estavam sendo cumpridas.

Quanto à natureza, a pesquisa caracteriza-se como precipuamente qualitativa, uma vez que se procedeu a uma análise dos aspectos essenciais da temática dos tributos indiretos e da cidadania fiscal, explicando-as, porém sem quantificar valores.

Quanto aos fins é exploratória, por se dar em caráter preliminar, com o escopo de tornar o tema mais familiar, através da construção de hipóteses. Já quanto à utilização dos resultados, pura, por se caracterizar pela finalidade de estudo.

Objetiva-se com a dissertação fruto dessas pesquisas identificar de que forma o conhecimento acerca da carga tributária nacional, mormente das receitas oriundas dos tributos indiretos, pode contribuir para a concretização da cidadania fiscal, trazendo, conseqüentemente, soluções que possam vir a ser implementadas pelo poder público e pela sociedade civil, a fim de se promover não somente a conscientização do fundamento e da função dos tributos, mas também a criação de uma cultura de fiscalização e controle dos recursos advindos da tributação.

No primeiro capítulo, a abordagem se perfaz em torno dos conceitos de cidadania, destacando-se a evolução do conceito de cidadão ao longo da história, no Brasil e no restante do mundo, culminando na ideia de cidadania fiscal. Explanou-se ainda a importância do espaço público na democracia, em especial na sua forma semidireta, e da participação popular em matéria de tributação.

No segundo capítulo, procurou-se fazer uma breve explanação acerca dos fundamentos da tributação, dos questionamentos em torno da justiça dos sistemas tributários e da evolução histórica da tributação sobre o consumo, salientando diversas divergências doutrinárias e questões pertinentes à classificação dos tributos em diretos e indiretos. Aborda-se a hipótese de Mill, procedendo-se à devida correlação entre o caráter velado dos tributos indiretos e a falta de consciência por parte dos cidadãos-contribuintes, a qual impede a realização de uma efetiva cidadania fiscal.

Já no terceiro e último capítulo, foram destacadas as tentativas de se mitigar o fenômeno da anestesia fiscal, notadamente através da aplicação da lei 12.741/12. Analisou-se a eficácia social da referida lei, através de questionário, bem como seu cumprimento pelos estabelecimentos comerciais, por meio da observação de cupons fiscais emitidos no ano de 2015. Foram apresentados alguns projetos de educação fiscal e de incentivo à efetivação da cidadania fiscal, tanto de criação do Fisco quanto da sociedade civil, bem como foram trabalhados conceitos imprescindíveis para o debate do tema principal, trazendo ainda a importância do acesso à informação para o controle dos gastos públicos.

2 CIDADANIA FISCAL E PARTICIPAÇÃO POPULAR

O conceito de cidadania, por constituir elemento histórico, já sofreu - e continua sofrendo, diversas modificações ao longo do tempo. Seu conceito mais clássico, englobando direitos civis e políticos, não mais consegue albergar todos os seus aspectos, tendo sido substituído por um conceito que envolve solidariedade e fiscalidade. Haja vista essa contínua evolução, abordar-se-á alguns dos diversos conceitos de cidadania ao longo do tempo, trazidos por autores de épocas distintas, referindo-se a variados períodos históricos.

A cidadania, consoante Carvalho (2005, p. 12), desenvolveu-se dentro do fenômeno do Estado-nação, estando sua construção relacionada à relação das pessoas com o Estado. No entanto, ainda na Antiguidade, em sua obra “Política”, Aristóteles trabalhou o conceito de cidadão, o qual, segundo o filósofo grego, é essencial para estabelecermos a própria definição de cidade, uma vez que esta “é uma multidão de cidadãos” (ARISTÓTELES, 1985, p. 77).

Investigando o conceito de cidadão, primeiramente, Aristóteles salienta que essa definição é ainda mais difícil em razão de sua variabilidade: quem é cidadão em uma oligarquia pode não ser em uma democracia. Salienta ainda no que concerne a essa temática que

nem todas as pessoas indispensáveis à existência de uma cidade devem ser contadas entre os cidadãos, porquanto os próprios filhos dos cidadãos não são cidadãos no mesmo sentido que os adultos. Estes são cidadãos de maneira absoluta, enquanto aqueles são cidadãos presuntivos (são cidadãos, mas incompletos) (ARISTÓTELES, 1985, p. 87).

É preciso então, nas palavras do autor, definirmos o "cidadão em sentido absoluto", a fim de evitar certas celeumas, como aquelas referentes a cidadãos que tiveram seus direitos cassados ou foram exilados. Dessarte, para Aristóteles (1985, p. 78), o cidadão integral caracteriza-se basicamente pelo “direito de administrar justiça e exercer funções públicas”.

A cidadania entre os romanos, segundo Pinsky (2014, p. 53), caracterizou-se pelo legado da vida, da educação e da cultura, deixado dos antecessores para seus sucessores, o que lhes permitia alcançar a liberdade individual e coletiva, na vida adulta, bem como pela própria cidadania, compreendida como conjunto dos princípios de caráter, honestidade, virtudes, cooperação, solidariedade, consciência, etc. Já na acepção moderna, segundo Funari

(2014, p. 49):

Cidadania é um conceito derivado da Revolução Francesa (1789) para designar o conjunto de membros da sociedade que têm direitos e decidem o destino do Estado. Essa cidadania moderna liga-se de múltiplas maneiras aos antigos romanos, tanto pelos termos utilizados como pela própria noção de cidadão. Em latim, a palavra *civis* gerou *civitas*, 'cidadania', 'cidade', 'Estado'. Cidadania é uma abstração derivada da junção dos cidadãos e, para os romanos, cidadania, cidade e Estado constitui um único conceito – e só pode haver esse coletivo se houver, antes, cidadãos. *Civis* é o ser humano livre e, por isso, *civitas* carrega a noção de liberdade em seu centro. Cícero, pensador do final da República romana, afirmava no século I a.C. que recebermos de nossos pais a vida, o patrimônio, a liberdade, a cidadania.

A conceituação do termo “cidadão” torna-se ainda mais fundamental se levarmos em consideração a sua evolução histórica, tendo sofrido diversas variações no tempo e no espaço e estando até o presente em constante elaboração. Para Pinsky (2014, p. 09), “ser cidadão é ter direito à vida, à liberdade, à propriedade, à igualdade perante a lei; é em resumo, ter direitos civis. É também participar no destino da sociedade, votar, ser votado, ter direitos políticos”. Contudo, para a efetivação desses direitos civis e políticos, é necessária também a efetivação dos direitos sociais, senão vejamos:

Os direitos civis e políticos não asseguram a democracia sem os direitos sociais, aqueles que garantem a participação do indivíduo na riqueza coletiva: o direito à educação, ao trabalho, ao salário justo, à saúde, a uma velhice tranquila. Exercer uma cidadania plena é ter direitos civis, políticos e sociais (PINSKY, 2014, p. 09).

Em sua acepção mais ampla, “cidadania é expressão concreta do exercício da democracia” (PINSKY, 2014, p. 10), tendo se instaurado com as lutas que deram origem à Revolução Francesa e à Independência dos Estados Unidos.

Ataliba (1985, p. 139) nos ensina que a cidadania corresponde a um feixe de privilégios decorrentes da condição da titularidade da coisa pública, dentre eles a imunidade jurídica aos excessos estatais, o direito à resistência aos abusos e o direito à tutela jurisdicional contra os agentes excessivos. A cidadania, então, estabelece quais os limites ou o perímetro dentro do qual tal poder se circunscreve.

Para Bulos (2003, p. 80-81), a cidadania é “prerrogativa de a pessoa física exercer direitos políticos, sendo um critério a ser observado como indispensável ao gozo em sentido amplo de todos os direitos individuais e coletivos inerentes à pessoa humana”. Segundo Guimarães (2007, p. 162):

Cidadania define a qualidade do cidadão, pessoa que está no gozo de seus direitos e deveres civis e políticos garantidos pela Constituição, que abrange tanto os cidadãos natos quanto os naturalizados, e não se confunde com a nacionalidade, ainda que essa seja um dos pressupostos para se exercitar a cidadania.

O conceito de cidadão, para Bresser-Pereira (1997, p. 105) tem relação com as

ideias de Estado e de Direito:

Cidadão é o membro do Estado-Nação dotado de direitos e capaz de interferir na produção do Direito. Este, por sua vez, é o conjunto dos direitos dos cidadãos – e das pessoas jurídicas por eles instituídas. A cidadania se expande e se afirma na sociedade à medida que os indivíduos adquirem direitos e ampliam sua participação na criação do próprio Direito. Logo, os direitos estão no centro das ideias de Direito, Estado e cidadania.

Marshall (2002, p. 24) destaca que a “cidadania é um *status* concedido àqueles que são membros integrais de uma comunidade. Todos aqueles que possuem o *status* são iguais com respeito aos direitos e obrigações pertinentes ao *status*”.

Carvalho (2005, p. 07) atenta, porém, para uma personalização da cidadania, uma vez que “não se diz mais 'o povo quer isto ou aquilo', diz-se 'a cidadania quer'. Cidadania virou gente. No auge do entusiasmo cívico, chamamos a Constituição de 1988 de Constituição Cidadã”. Nas palavras de Marshall (2002, p. 09):

Na origem o conceito simboliza a igualdade jurídica entre os indivíduos e o fim dos privilégios legados pelo absolutismo com a subordinação do governo à soberania popular. Em princípio a cidadania confunde-se com os direitos contratuais que o povo estabelece com o Estado, devendo este último ser o seu representante legítimo.

No magistério de Carvalho (2005, p. 08), “é importante, então, refletir sobre o problema da cidadania, sobre seu significado, sua evolução histórica e suas perspectivas. [...] o fenômeno da cidadania é complexo e historicamente definido”.

Conforme salienta o supracitado autor, a cidadania possui inúmeras dimensões, e é possível que algumas estejam presentes sem as outras. Contudo, a cidadania plena deve combinar liberdade, participação e igualdade, salientando-se, contudo, que estas dimensões não levam automaticamente à resolução de problemas. Aquele que não atinge as três dimensões é denominado de cidadão incompleto, ao passo que é considerado como não-cidadão aquele que não é contemplado com direito algum.

Destarte, a cidadania só será plena se albergar direitos civis, políticos e sociais, conforme o desdobramento apresentado por Marshall, o qual constatou que a cidadania seria composta por esses três elementos. A parte civil seria composta pelos direitos essenciais à liberdade individual, ao passo que o elemento político consistiria na possibilidade de participação no exercício do poder político. Já a parte social se refere “desde o direito a um mínimo de bem-estar econômico e segurança ao direito de participar por completo, na herança social e levar a vida de um ser civilizado de acordo com os padrões que prevalecem na sociedade” (MARSHALL, 2002, p. 09). Nas palavras de Carvalho (2005, p. 09):

Direitos civis são os direitos fundamentais à vida, à liberdade, à propriedade, à igualdade perante a lei. Eles se desdobram na garantia de ir e vir, de escolher o trabalho, de manifestar o pensamento, de organizar-se, de ter respeitada a inviolabilidade do lar e da correspondência, de não ser preso a não ser pela autoridade competente e de acordo com as leis, de não ser condenado sem processo legal regular. São direitos cuja garantia se baseia na existência de uma justiça independente, eficiente, barata e acessível a todos [...]. Sua pedra de toque é a liberdade individual.

E complementa:

É possível haver direitos civis sem direitos políticos. Estes se referem à participação do cidadão no governo da sociedade. [...] Em geral, quando se fala de direitos políticos, é do direito do voto que se está falando. [...] Sem os direitos civis, sobretudo a liberdade de opinião e organização, os direitos políticos, sobretudo o voto, podem existir formalmente mas ficam esvaziados de conteúdo e servem antes para justificar governos do que para representar cidadãos [...].

Se os direitos civis garantem a vida em sociedade, se os direitos políticos garantem a participação no governo da sociedade, os direitos sociais garantem a participação na riqueza coletiva. Eles incluem o direito à educação, ao trabalho, ao salário justo, à saúde, à aposentadoria. [...] Em tese eles podem existir sem os direitos civis e certamente sem os direitos políticos. Pode mesmo ser usados em substituição aos direitos políticos. Mas, na ausência de direitos civis e políticos, seu conteúdo e alcance tendem a ser arbitrários (CARVALHO, 2005, p. 10).

Marshall (2002, *passim*) demonstrou em seu trabalho que houve uma sequência cronológica de sucessão dos direitos, uma vez que primeiro se apresentaram os direitos civis, no século XVIII, os direitos políticos, no século XIX e, por fim, os direitos sociais foram conquistados no século XX. No ensinamento de Marshall (2002, p. 12), contudo, esses períodos devem ser tratados “com uma elasticidade razoável, e há algum entrelaçamento, especialmente entre os dois últimos”. Analisando o magistério de Marshall, Bresser-Pereira (1997, p. 106-107) aduz ainda que

Nos termos da análise clássica de Marshall (1950) sobre a afirmação histórica da cidadania, primeiro foram definidos os direitos civis, depois os direitos políticos e finalmente os direitos sociais. Os primeiros dois direitos conquistados pelos cidadãos e assegurados pelo Estado foram direitos contra o Estado ou mais precisamente, contra um Estado capturado ou privatizado por oligarquias ou aristocracias que o tornavam despótico. No século dezoito os contratualistas e as cortes inglesas definiram os direitos civis, que serviriam de base para o liberalismo; no século dezenove os democratas definiram os direitos políticos. Esses dois direitos estabeleceram as bases das democracias liberais do século vinte. Através dos direitos civis os cidadãos conquistaram o direito à liberdade e à propriedade, em relação a um Estado antes opressor ou despótico; através dos direitos políticos os cidadãos conquistaram o direito de votar e ser votado, de participar, portanto, do poder político do Estado, contra um Estado antes oligárquico. Finalmente, a segunda metade do século dezenove, os socialistas definiram os direitos sociais, que, no século seguinte, foram inscritos nas constituições e nas leis dos países.

Para Bresser-Pereira (1997, p. 135), é importante acrescentar aos direitos típicos de cidadania elencados por Marshall os direitos sobre a coisa pública, a qual se constitui “principalmente de um fluxo de receitas tributárias, a *res publica* é um bem econômico

comum fundamental”, para que os cidadãos tenham consciência da necessidade de se defender o patrimônio público geral, “cultural, ambiental, e econômico” (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 118), afirmando ainda que a cidadania depende da consciência do interesse coletivo.

Com a definição dos direitos republicanos neste último quartel do século vinte, a visão de cidadania ligada à ideia de interesse público e de valores cívicos, que foi ameaçada pela visão neoliberal, afinal ganhou novas forças. Foi se tornando claro que a cidadania só se completa quando os cidadãos têm a consciência do interesse público. Quando o cidadão luta por seus direitos civis, políticos e sociais, ele o faz como membro de uma sociedade cujos interesses coletivos ele sabe que estão acima dos seus interesses particulares. (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 117).

Segundo Carvalho (2005, p. 11), na Inglaterra, a participação política tinha como objetivo justamente garantir as liberdades civis. Dessa forma,

foi com base no exercício dos direitos civis, nas liberdades civis, que os ingleses reivindicaram o direito de votar, de participar do governo de seu país. A participação permitiu a eleição de operários e a criação do Partido Trabalhista, que foram os responsáveis pela introdução dos direitos sociais.

O autor ressalta, no entanto, que no Brasil a evolução da cidadania e desses direitos não ocorreu na mesma sequência que o desenvolvimento inglês, uma vez que houve uma maior ênfase aos direitos sociais, os quais precederam os demais no Brasil. Consoante Carvalho (2005, p. 12), uma vez que “havia lógica na sequência inglesa, uma alteração dessa lógica afeta a natureza da cidadania”. Os percursos distintos da cidadania afetaram o tipo de cidadão, bem como a democracia gerada.

A cronologia e a lógica da sequência descrita por Marshall foram invertidas no Brasil. Aqui, primeiro vieram os direitos sociais, implantados em período de supressão dos direitos políticos e de redução dos direitos civis por um ditador que se tornou popular. Depois vieram os direitos políticos. [...] Finalmente, ainda hoje muitos direitos civis, a base da sequência de Marshall, continuam inacessíveis à maioria da população (CARVALHO, 2005, p. 219).

No mesmo sentido, ressalta Galdino (2005, p. 171) que “na práxis brasileira vieram em primeiro lugar os direitos sociais, seguidos depois pela expansão dos direitos políticos, e hoje, finalmente, pelos direitos civis, os quais, embora prometidos, ainda restam sistematicamente violados e inacessíveis à boa parte da população”.

Para Carvalho (2005, p. 229), óbice à realização da cidadania, notadamente no Brasil, consiste no fato de o sistema representativo ser considerado incapaz de produzir resultados capazes de ensejar redução da desigualdade e o fim da divisão em castas educacionais, raciais e sociais.

Nos dizeres de Marshall (2003, p. 65), “Os direitos se multiplicaram e são

precisos. Cada indivíduo sabe bem aquilo que pode reivindicar. O dever cujo cumprimento é óbvio e necessariamente mais imediato para a realização do direito é o dever de pagar impostos e contribuições de seguro”.

Segundo o magistério de Herkenhoff (2000, p. 17), em uma concepção clássica, “cidadão é o indivíduo que está no gozo dos direitos civis e políticos de um Estado”. Contudo, destaca o retrocitado autor que a expressão cidadania atualmente não possui somente o conteúdo civil e político da sua formulação original, mas engloba várias dimensões, dentre elas, a dimensão social, a dimensão econômica, a dimensão educacional e a dimensão existencial. Quanto a esta última dimensão, por exemplo, ressalta que a cidadania é condição para que alguém possa, realmente, ter sua dignidade humana respeitada. Destarte,

Ser cidadão não é apenas desfrutar de um status político e social, ou seja, a cidadania não se concretiza somente na dimensão do ser. Ser cidadão é participar da vida política, social, econômica e cultural [...]. Em outras palavras: a cidadania ultrapassa a dimensão do ser para projetar-se na dimensão do atuar, do participar, do vivenciar (HERKENHOFF, 2007, p. 18).

Lembra o autor que, com o crescimento da consciência de pertença da população brasileira, cresce concomitantemente o entendimento de que a cidadania não se constitui só de direitos, mas também de deveres, dentre eles os de solidariedade e o de pagar impostos, com o consequente direito de exigir e fiscalizar a correta aplicação desses recursos, bem como cobrar por informação e educação de boa qualidade.

Neste ponto, há uma grande distorção no Brasil de hoje; praticamente só a classe média paga impostos; em consequência disso, os impostos são muito onerosos, são muito pesados; os ricos, os conglomerados econômicos não pagam impostos no Brasil; embora a Constituição tenha estabelecido que recaia um imposto sobre as 'grandes fortunas' [...] ainda não foi feita a 'lei complementar' necessária para que esse justíssimo imposto seja cobrado” (HERKENHOFF, 2000, p. 227).

Importante conceito desenvolvido no século XXI é o de cidadania para Hannah Arendt (2012, *passim*), para quem cidadania é um direito a ter direitos, pois a igualdade em dignidade e direitos humanos não é dado, mas, sim, construído na convivência coletiva, que requer o acesso ao espaço público, o qual possibilita construção de um mundo comum através do processo de asserção dos direitos humanos. Sobre o conceito de Arendt, Nalini aduz que, considerando-se este conceito de cidadania, uma vasta legião de brasileiros dela restaria excluída (NALINI, 2004, p. 13).

Cidadania, o direito a ter direitos na clássica visão de Hannah Arendt, é um conceito técnico para as ciências jurídicas. [...] 'Cidadania [...] qualifica os participantes da vida do Estado, é atributo das pessoas integradas à sociedade estatal, atributo político decorrente do direito de participar no governo e direito de ser ouvido pela representação política', segundo José Afonso da Silva (NALINI, 2004, p. 12).

Herkenhoff (2007, p. 77), no mesmo sentido, observa a situação de marginalização de grande parcela do povo brasileiro:

Em todos os países do mundo, existem pequenas faixas da população que não desfrutam da cidadania. Isto acontece mesmo em países de longa tradição democrática e de razoável distribuição justa da renda social. [...]. Mas existem sociedades onde o problema é ainda mais grave do que o mencionado [...]. Trata-se daqueles países onde multidões ficam à margem da cidadania e à margem de qualquer direito. Este é o caso do Brasil.

Buffon advoga no sentido de que a ideia de cidadania restrita ao direito a ter direitos se mostra incompatível com os deveres fundamentais, dentro do modelo do Estado social de Direito, os quais constituem os próprios meios indispensáveis para a promoção do bem comum pelo Estado. O conceito de cidadania deve albergar também os deveres, e quanto a estes, destacam-se os deveres de pagar tributos, notadamente quando consideramos que os direitos, não apenas aqueles ditos positivos, mas até mesmo os de cunho negativo, impescindem de recursos para sua concretização. Destarte, a

Concepção contemporânea de cidadania não pode implicar a existência de cidadãos que, de uma forma pouco altruísta, reclamem para si o máximo de direitos e, em contrapartida, neguem-se a contribuir com a sua parcela de esforços para que tais direitos viabilizem-se num plano fático.

Ou seja, não há fórmula viável, nem caminhos factíveis se a ideia de cidadania restringir-se à ideia de 'direito a ter direitos', pois, como já examinado, a efetivação de direitos, especialmente os de cunho social, econômico e cultural, exige uma gama de recursos por parte do Estado e, tais recursos são obtidos, quase que exclusivamente, mediante a tributação (BUFFON, 2014, p. 177).

A concepção atual de cidadania deve ser pautada pela consciência de que, além de direitos, há deveres, notadamente aqueles decorrentes da solidariedade oriunda do sentimento de pertença a uma comunidade. Nesse contexto, Nabais aduz que a cidadania encontra-se em uma fase denominada de solidária:

pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o estado), em geral vinculada à ideia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação (NABAIS, 2007, p. 143).

Nessa nova etapa, inaugurada após a superação da cidadania do Estado Liberal e daquela característica do Estado Democrático, o cidadão desempenha, em função da solidariedade, ou seja, do sentimento de pertença a um grupo ou formação social, um papel ativo, assumindo, conforme perlustra Nabais (2007, p. 150), “encargos, responsabilidades e

deveres que derivam dessa mesma vida política e que não podem ser encarados como tarefa exclusivamente estadual”.

A temática da cidadania demonstra sua importância haja vista que apenas um sistema democrático pode ensejar o controle do poder. Por esse motivo, faz-se realmente imprescindível o incentivo à participação dos cidadãos nesse controle, conscientizados estes acerca dos seus direitos e deveres. Desenvolver o sistema democrático continua sendo primordial para a efetivação da transparência. Afinal, sem ter os meios adequados para o exercício da cidadania, como, por exemplo, a educação, não se pode afirmar haver democracia plena.

2.1 Cidadania: cotejo histórico

A cidadania, consoante já demonstrado, constitui-se como conquista histórica em permanente mutação. Desde a Grécia Antiga até o desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, a concretização da cidadania vem seguindo caminhos próprios em cada sociedade, de acordo com suas particularidades.

Sua origem remonta à Atenas da Grécia Antiga, surgida como prática política, na medida em que a organização da Cidade-Estado passou a ser decidida coletivamente pelo conjunto de cidadãos.

2.1.1 Cidadania na Antiguidade

A formação do que se entende por cidadania sofreu fortes influências dos ideais clássicos greco-romanos, como a ideia de democracia, de participação popular e de liberdade individual. Contudo, conforme aduz Guarinello (2014, p. 29), sabe-se que a imagem idealizada da cidadania na Antiguidade é falsa, além de ter sido um fenômeno único e sem repetição na História.

As cidades-estado foram resultado do fechamento, gradual e ao longo de vários séculos, de territórios agrícolas específicos, cujos habitantes se estruturaram, progressivamente, como comunidades, excluindo os estrangeiros e defendendo coletivamente suas planícies cultivadas de agressão externa.

[...] Aqui residia a origem mais remota da política, como instrumento de tomada de decisões coletivas e de resolução de conflitos, e do Estado, que não se distinguia da comunidade, mas era sua própria expressão (GUARINELLO, 2014, p. 33).

As comunidades cidadãs formaram-se de modos bem distintos. Para os gregos,

havia primeiro a cidade, a *polis*, e como consequência desta, o cidadão, *polites*. Já para os romanos, era o conjunto de cidadãos que formava a coletividade, e a cidadania, *ciuitas*, englobava cidade e Estado (FUNARI, 2014, p. 49). Regra geral, contudo, a cidadania antiga transmitia-se de geração em geração, por vínculos de sangue, mas também poderia ser conferida em caráter individual, em decorrência de favores prestados à coletividade ou como forma de homenagem.

Atenas, por exemplo, fechou-se quase completamente no século V a.C., época em que admitia no corpo de cidadãos apenas os filhos de pai e mãe atenienses. Já Roma, durante toda sua história, permaneceu mais aberta, tanto externamente – unindo as cidades submetidas na Itália a um amplo sistema de alianças e depois à plena cidadania, em 89 a. C. – quanto internamente, integrando ao corpo de cidadãos os escravos libertos por seus senhores (GUARINELLO, 2014, p. 35).

Destarte, o fechamento da cidade-estado implicava na exclusão do outro, figura a qual não se restringia ao estrangeiro, mas a muitos dos habitantes do território das cidades-estado, os quais, apesar de dedicar sua força laboral à cidade-estado, não possuíam o *status* de cidadão. Nas localidades mais poderosas, como Atenas, Esparta ou Roma, era constante a presença de uma vasta população não-cidadã excluída.

O processo inclusivo de constituição das comunidades cidadãs forjou-se simultaneamente a um brutal processo de exclusão interna que se tornou cada vez mais agudo, na medida em que algumas dessas cidades cresceram em poder e complexidade social (GUARINELLO, 2014, p. 36).

Em Roma, havia uma bipartição social, constituída pelos plebeus e pelos nobres patrícios. Estes últimos formavam uma oligarquia de proprietários rurais e possuíam o monopólio dos cargos públicos. Eram os únicos cidadãos de pleno direito. O restante da população romana eram subalternos excluídos da cidadania, denominados de *populus*, ou seja, povo (FUNARI, 2014, p. 50)

Na Grécia, a queda da aristocracia nas cidades-estado representou o período clássico daquelas comunidades, em que a participação política despontava em meio a essa transição. A *bios politikos* na Grécia era de extrema importância, constituindo uma nova ordem de existência.

Segundo o pensamento grego, a capacidade humana de organização política não apenas difere mas é diametralmente oposta a essa associação natural cujo centro é constituído pela casa (*oikia*) e pela família. O surgimento da cidade-estado significava que o homem recebera, além de sua vida privada, uma espécie de segunda vida, o seu *bios politikos*. Agora cada cidadão pertence a duas ordens de existência; e há uma grande diferença em sua vida entre aquilo que lhe é próprio (*idion*) e o que é comum (*koinon*) (ARENDRT, 2010, p.33).

Arendt (2010, p. 15), aduz que todos os aspectos da condição humana têm alguma

relação com a política, sendo esta inerente (mesmo que não de forma exclusiva) ao homem, haja vista que na Terra habitam homens, e não o Homem, sendo esta pluralidade não somente a *conditio sine qua non*, mas a *conditio per quam* da vida política, motivo pelo qual o próprio idioma romano empregava como expressões “viver” e “estar entre os homens” (*inter homines esse*), ou “morrer” e “deixar de estar entre os homens” (*inter homines esse desinere*).

Nesse período, as noções de espaço público e de Estado se confundiam nas origens das cidades-estado, abrangendo desde espaços de poder, de decisão coletiva, como conselhos de anciãos, assembleias com atribuições e amplitudes variadas e, posteriormente, tribunais, mas também outras áreas atualmente não consideradas políticas, como o culto às divindades, as festividades coletivas e o direito de vender bens móveis e imóveis (GUARINELLO, 2014, p. 33).

Foram desenvolvidas, progressivamente, formas mais abertas de participação no poder, as quais receberam a denominação de Democracia. A cidade-estado de Atenas foi o caso mais emblemático, constituindo modelo para outras comunidades. Lá a participação estendeu-se ao conjunto da população masculina cidadã, tendo a democracia se mantido por quase dois séculos. Conforme Bresser-Pereira (1997, p. 115),

Para o cidadão grego, a política entendida como interesse público era o bem maior. Cidadão era aquele que participava da *Polis*. Era esta participação plena, era esta prioridade do público sobre o privado, do coletivo sobre o individual, que definia concepção de cidadania entre os gregos. A ideia da cidadania desenvolvida na Grécia antiga só iria ressurgir, embora parcialmente, no século dezoito, com a afirmação dos direitos civis e do liberalismo.

Apesar da sua importância, a democracia ateniense incluía apenas os homens filhos de pai e mãe atenienses, excluindo mulheres, imigrantes (metecos) e escravos. As mulheres, as quais também não estavam incluídas no rol de cidadãos, não tendo direito à qualquer participação política, tinham papéis variáveis de acordo com cada cidade-estado, mas tinham em comum a submissão à dominação dos homens e a permanência à margem da vida pública, restringindo-se a elas o único espaço que lhes era considerado apropriado, *in casu*, o espaço doméstico. Outra importante diferença, no entanto, a tornava mais participativa do que os modelos atuais: não somente nas democracias mas até nas oligarquias a participação política era direta, “exercida por um corpo de cidadão ativos, que podia ser mais ou menos amplo, mas que representava a si mesmo, por meio do voto individual de seus membros. Nunca se desenvolveu a noção de representação nem partidos políticos” (GUARINELLO, 2014, p. 41).

Na República romana, nas eleições, à diferença de muitas cidades gregas, em que o direito ao voto era restrito, votavam pobres e libertos (FUNARI, 2014, p. 63). Ademais, como bem ressalta o autor, o princípio fundamental do voto em Roma era o voto por grupo, e não individual.

Durante os dois séculos de Principado, o direito de cidadania foi, aos poucos, expandido, atingindo um número sempre maior de habitantes do mundo romano. Apenas a cidadania romana permitia que uma pessoa gozasse de plenos direitos, ainda que a posse de cidadanias locais continuasse a ser importante no que tange a questões de âmbito restrito.

[...] A concessão de cidadania, em seus aspectos jurídicos e políticos, significava uma mobilidade social importante (FUNARI, 2014, p. 65-66).

No magistério de Hannah Arendt (2010, p. 32), “a igualdade, portanto, longe de estar ligada à justiça, como nos tempos modernos, era a própria essência da liberdade: ser livre significava ser isento da desigualdade presente no ato de governar e mover-se em uma esfera na qual não existem governar nem ser governado”.

A definição aristotélica do homem como *zoon politikon* não era apenas alheia e até mesmo oposta à associação natural da vida no lar; para entendê-la inteiramente precisamos acrescentar-lhe a sua segunda e famosa definição do homem como *zoon logon ekhon* ('um ser vivo dotado de fala') [...]. Em suas duas mais famosas definições Aristóteles apenas formulou a opinião corrente na *polis* acerca do homem e do modo de vida político; e, segundo essa opinião, todos os que viviam fora da *polis* – escravos e bárbaros – eram *aneu logou*, destituídos, naturalmente, não da faculdade de falar, mas de um modo de vida no qual o discurso e somente o discurso tinha sentido e no qual a preocupação central de todos os cidadãos era discorrer uns com os outros (ARENDR, 2010, p. 36).

Na Grécia Antiga, o termo cidadão foi criado em um processo de exclusão, pois não se tratava de uma maioria, como ocorre atualmente. Pelo contrário, tratava-se de uma eliminação da participação da maioria, com privilégios a uma minoria. Lembre-se, contudo, que o conceito de cidadania como processo de inclusão é interpretação contemporânea (KARNAL, 2014, *passim*). Ademais, não se pode negar o caráter inovador e revolucionário da participação ateniense, a qual, além de não excluir os homens menos abastados, tinha como característica importantíssima de sua democracia o fato de ser exercida diretamente pelo voto de cada cidadão, sem o instituto da representatividade.

2.1.2 Cidadania na Idade Média e na Idade Moderna

Já com o advento do feudalismo, o indivíduo passou a se importar mais com os seus afazeres, passando a política a constituir “antes de tudo um ônus, aceito exclusivamente em prol do bem-estar e da salvação daqueles que ela liberta da preocupação com os assuntos

públicos” (ARENDDT, 2010, p. 73).

Com o desaparecimento da antiga cidade-estado [...] a expressão *vita activa* perdeu o seu significado especificamente político e passou a denotar todo tipo de engajamento ativo nas coisas deste mundo. Convém lembrar que isto não queria dizer que o trabalho e o labor houvessem galgado posição mais elevada na hierarquia das atividades humanas e fossem agora tão dignos quanto a vida política. De fato, o oposto era verdadeiro: a ação passara a ser vista como uma das necessidades da vida terrena, de sorte que a contemplação, (o *bios theoretikos*, traduzido como *vida contemplativa*) era o único modo de vida realmente livre (ARENDDT, 2010, p. 22).

Na Idade Média, persistia o abismo entre público e privado, marcado principalmente pela tensão entre a treva do cotidiano e o esplendor do sagrado. Com a queda do Império Romano, a Igreja surgiu como substituto para a cidadania antes outorgada pelo governo municipal (ARENDDT, 2010, p. 43).

A principal diferença entre o emprego aristotélico e o posterior emprego medieval da expressão é que o *bios politikos* denotava explicitamente somente a esfera dos assuntos humanos, com ênfase na ação, *praxis*, necessária para estabelecê-la e mantê-la. Nem o labor nem o trabalho eram tidos como suficientemente dignos para constituir um *bios*, um modo de vida autônomo e autenticamente humano (ARENDDT, 2010, p. 21).

Essa situação permanece no início da era Moderna e só se reverteria após o surgimento de uma nova classe econômica, qual seja, a burguesia, grupo que afirmava buscar os ideais de liberdade, igualdade e fraternidade, haja vista o descontentamento com o Estado moderno, como ressalta Martínez (1999, p. 117): “*Cuando en los siglos XVII y, sobre todo, XVIII el descontento de la burguesía por el excesivo poder del Estado, y la fuerza económica adquirida, la lleven a pretender compartir el poder político, los derechos humanos serán una de las armas más importantes*”¹.

Muitos processos históricos, cujas origens remontam ao final da Idade Média e início da Idade Moderna atingiram sua culminância no Século XVIII – como a Reforma e Contrarreforma religiosas e a destruição do Estado monarquista absoluto.

Com o advento dos ideais iluministas burgueses, os quais culminaram com as Revoluções Liberais, o Estado absolutista deu lugar ao Liberal, o qual propunha que o homem nascia com o direito inato de liberdade e que o Estado devia proteger esses direitos individuais, não mais podendo agir de forma ilimitada (BONAVIDES, 2004, *passim*).

¹ Em nossa tradução livre: Quando nos séculos XVII e, sobretudo, XVIII o descontentamento da burguesia pelo excessivo poder estatal, e a força econômica adquirida, levam-na a pretender compartilhar do poder político, os direitos humanos seriam umas das armas mais importantes.

Os ideais propostos por Grécia e Roma durante a Antiguidade provocaram inegáveis repercussões no decorrer do processo histórico e do desenvolvimento de um novo conceito de cidadania. Roma, por exemplo, apresentava diversas características em comum com as modernas noções de cidadania e participação popular na vida. Segundo Funari (2014, p. 76), os pais fundadores dos Estados Unidos da América tomaram como modelo a constituição romana republicana com a combinação de Senado e Câmara, no lugar das assembleias.

Um grande marco desse novo conceito é trazido pelas Revoluções Inglesa, Americana e Francesa, motivo pelo qual trazem elementos imprescindíveis para o estudo da teoria da cidadania.

Quando falamos, escrevemos ou pensamos sobre a cidadania, jamais podemos olvidar que ela é uma lenta construção que se vem fazendo a partir da Revolução Inglesa, no século XVII, passando pela Revolução Americana e Francesa e, muito especialmente, pela Revolução Industrial (ODALIA, 2014, p. 168).

As revoluções que deram origem ao fim do Estado Moderno tiveram como um dos seus pontos de aproximação a irresignação dos povos com a exagerada cobrança de tributos, mormente por essa não ser acompanhada de uma contrapartida em prestações pelo Estado, mas sim configurar apenas mais uma forma de exploração dos monarcas, em contradição à função das exações tributárias.

No mercantilismo, o Estado, enquanto onisciente e, na qualidade de representante do príncipe, onipotente, não necessitava de justificativa para cobrar tributos. Se o Estado era onipotente, os súditos que lhe pagavam impostos não lhe davam, na verdade, nada que antes não lhe pertencia (SCHOUERI, 2012, p. 46).

Para evitar novos abusos, tornam-se necessários limites para a tributação. Dessa forma, no Estado liberal que se inicia, as limitações ao poder de tributar revelavam a ideia de proteção diante de um poder maior (SCHOUERI, 2012, p. 28)

No magistério de Schoueri (2012, p. 22), o Estado de Polícia, até então vigente, vai sendo substituído pelo Estado Fiscal, primeiramente minimalista, inspirado no liberalismo, o qual não permitia nenhum ato arbitrário do Estado que violasse a propriedade. Firmaram-se as bases para as garantias da relação entre o Estado e o contribuinte e os tributos passarem a depender de aprovação pelo parlamento.

Nesse período em que o absolutismo político vai sendo substituído pelo Estado Fiscal, o novo perfil da receita pública passa a ter como fonte o particular, sendo fundado nos empréstimos garantidos pelo legislativo e nos tributos oriundos do patrimônio do contribuinte,

e não mais na riqueza gerada pelo próprio Estado, separando-se, assim, a fazenda pública e a fazenda do príncipe, fortalecendo a burocracia fiscal (TORRES, 2003, p. 08).

Em tal cenário, a relação da tributação com a liberdade ganha novas cores. Se no Estado de Polícia o tributo era o preço a ser pago para que o Estado, provedor de toda riqueza, assegurasse a liberdade dos súditos, desta feita o tributo era o preço a ser pago para que o cidadão ficasse livre das amarras do Estado (SCHOUERI, 2012, p. 24).

A revolução liberal inglesa, primeira de muitas que se seguiram, teve como estopim a exacerbada exação tributária decorrente do absolutismo da monarquia. O inconformismo inglês teve como ponto culminante a luta pela igualdade, pelas liberdades individuais e pela participação no poder religioso, motivo pelo qual foi denominada de Revolução Puritana. Esse processo revolucionário inglês foi longo e passou pela destituição da Coroa e depois sua restauração, culminando com o estabelecimento da máxima de que o rei reina, mas quem governa é o parlamento (SILVA, 2014, p. 50).

A insurgência americana iniciou-se também com as pressões por uma maior arrecadação tributária, desta feita pela metrópole inglesa quanto aos tributos a que os colonos do Novo Mundo eram submetidos. Em razão dos gastos decorrentes da Guerra dos Sete Anos com a França (1756-1763), a Metrópole inglesa passou a onerar de forma ainda mais exacerbada as suas colônias, principalmente aquelas na América do Norte, reduzindo sua liberdade ao impor a submissão a pesadas legislações. A pressão inglesa, então, ensejou diversos protestos e manifestações de oposição. Um dos argumentos invocados pelos colonos consistia justamente na ideia de taxação com representação, tradição inglesa a qual não ocorria no caso das exações dos ingleses aos norte-americanos. A irresignação culminou na guerra de independência que deu origem aos Estados Unidos (KARNAL, 2014, p. 141).

Evidencia Silva (2014, p. 51) que “com o passar do tempo, os ideais de cidadania e liberdade foram cada vez mais sendo disseminados e incorporados pelo ianque, dentro de uma perspectiva individual de oportunidades e direitos”. Apesar dos valores de liberdade e de busca da felicidade, a democracia norte-americana até o início do século XVIII era extremamente restrita, uma vez que mulheres e pobres não votavam. Ademais, conforme destaca Karnal (2014, p. 143), a escravidão permaneceria até a Guerra de Secessão, finda em 1865. Dessarte, falava-se em Democracia, mas em um sistema que excluía a maior parcela da população, além de concordar com a propriedade de alguns homens sobre outros. Saliente-se, contudo, que, como já demonstrado, o conceito de cidadania como processo de inclusão é interpretação contemporânea.

Na Virgínia, metade dos eleitores potenciais estava desqualificada pelas provas de propriedade. Em Nova York, em 1790, de 65% a 70% dos adultos do sexo masculino podiam votar para escolher os membros da Câmara Baixa, porém apenas a metade desse número votava para senadores e governador (KARNAL, 2014, p. 146).

Cidadania e liberdade são conceitos inseparáveis, e, nos EUA, esses conceitos foram ampliados ao longo do período de independência. Em busca da concretização do princípio de que todos os homens foram criados iguais, surgiam os movimentos de ampliação da cidadania. No entanto, para muitos doutrinadores, sempre houve “uma dificuldade estrutural nos EUA em entender os cidadãos de outros países como seres humanos com o mesmo grau de direitos que os norte-americanos” (KARNAL, 2014, p. 151), o que consiste em um paradoxo do conceito estadunidense de cidadania.

A última grande revolução liberal do período foi a Francesa, a mais importante no que concerne aos reflexos nos ideais de cidadania e participação popular. Silva (2014, p. 50) relembra que, novamente, a expropriação procedida por monarcas que se consideravam o próprio Estado ensejou a Revolução.

Com o fim da Idade Média, os reis assumiram o poder político em prejuízo dos senhores feudais, que acabaram por ser apenas caudatários da monarquia. Esta, pouco a pouco, tornou-se absoluta, cujo exemplo mais famoso e ostensivo foi a monarquia de Luís XIV da França.

Contraditoriamente, contudo, os reis que viam ainda nos nobres e na aristocracia possíveis inimigos, pois jamais deixavam de ser, em potencial, pretendentes aos seus tronos, voltaram-se para o homem comum, para o camponês, para o burguês das cidades, buscando neles o suporte político de que necessitavam, como também os recursos financeiros que eles e seus nobres precisavam para a vida na corte ou para suas expedições militares (ODALIA, 2014, p. 163).

Os cânticos de liberdade, igualdade e fraternidade – síntese da natureza do novo cidadão contra as opressões a que eram submetidos - marcaram as revoluções liberais burguesas na busca pela reforma política e consubstanciam essa reação a um problema posto (PAULA; MAIA, 2013, p. 342). Martínez (1999, p. 118) nos explica como a formulação inicial dos direitos civis nasce da conturbação da relação entre burguesia e nobreza, esta última que começava a mostrar empecilhos ao total desenvolvimento da burguesia pré-capitalista.

Odalía (2014, p. 164) aduz que a grande surpresa da Revolução Americana foi a criação de uma Declaração de Independência cujas ideias básicas eram a concretização de alguns dos ideais, como o direito à vida, à liberdade, à felicidade e a igualdade entre os homens. A principal distinção, porém, entre a Declaração francesa e a americana é a pretensão de universalidade da primeira, uma declaração dos direitos civis dos homens sem qualquer

tipo de distinção, seja de origem, seja de etnia. Contudo, a Declaração dos Direitos do Homem não é isenta de críticas, notadamente, no que concerne à sua limitação em definir os direitos civis ou em assegurar melhores condições aos miseráveis.

Mas, antes da elaboração da nova constituição francesa, o Terceiro Estado, em 26 de agosto, proclama a Declaração dos Direitos do Homem.

Se essa declaração, de 17 artigos e um preâmbulo, por seu caráter universal, é um passo significativo no processo de transformar o homem comum em cidadão, cujos direitos civis lhe são garantidos por lei, ela não deixa de ser, como acentua o historiador francês Albert Soboul, uma obra de circunstância.

Esse caráter lhe advém pelo fato de não ser tão abrangente ao definir os direitos civis do cidadão, ou, em alguns casos, em dar com uma mão e retirar com a outra, ou em assegurar o direito de alguns, à propriedade, por exemplo, sem que nada seja dito em relação aos miseráveis sem propriedade (ODALIA, 2014, p. 166).

O processo de construção do homem comum como sujeito de direitos civis, como bem destaca Odalia (2014, p. 59), apesar de ter seu discreto início nos séculos anteriores, efetivou-se apenas no século XVIII, com a culminância das Revoluções Francesa (1789) e Americana (1776), atingindo seu ponto zênite com a Revolução Industrial, estendendo-se nos séculos XIX e XX, até os dias atuais.

2.1.3 Cidadania contemporânea

Marshall (2003, p. 63) ressalta a relação entre a ascensão do capitalismo e o novo ideal de cidadania moderno, o qual é composto por direitos civis, políticos e sociais. Como diferença primordial entre a cidadania moderna e a que se conhecia na Antiguidade, Arendt (2010, p. 74-75) destaca que o cidadão moderno vê agora o espaço público como local para fazer negócios e ganhar dinheiro, e não como lugar onde o homem poderia se realizar enquanto ser, o que acaba por comprometer a própria política. No entanto, em essência, a cidadania ainda guarda diversas de suas características:

A cidadania exige um elo de natureza diferente, um sentimento direto de participação numa comunidade baseado numa lealdade a uma civilização que é um patrimônio comum. Compreende a lealdade de homens livres, imbuídos de direitos e protegidos por uma lei comum (MARSHALL, 2003, p. 84).

Não se pode olvidar da importância dos direitos civis e políticos, os quais têm por titular o indivíduo e possuem *status* negativo, na concepção de Jellinek, ou seja, têm caráter de abstenção e limitam a atuação estatal, constituindo garantias em oposição ao poder público. Bonavides (2004, p. 563), por exemplo, ressalta sua imprescindibilidade ensinando que não há constituição digna desse nome que não os reconheça.

O conceito liberal de cidadania, contudo, caracterizou-se por ser excludente, diferenciando cidadãos de acordo com suas posses. Ocorre que após se consolidar no poder, a burguesia não mais se interessou em garantir os direitos individuais e os anseios sociais, mas em assegurar apenas uma liberdade formal, o que ensejou insatisfação por parte da população. Fazia-se necessária, pois, não apenas uma abstenção, mas uma atuação do Estado.

O impacto da industrialização e os graves problemas sociais e econômicos que a acompanharam, as doutrinas socialistas e a constatação de que a consagração formal de liberdade e igualdade não gerava a garantia do seu efetivo gozo acabaram, já no decorrer do Século XIX, gerando amplos movimentos reivindicatórios e o reconhecimento progressivo de direitos, atribuindo ao Estado comportamento ativo na realização da justiça social. (SARLET, 2007, p. 56).

Insta ressaltar a relação existente entre Estado, Direito e Cidadania, haja vista que esta última surge a partir das garantias de liberdade, justiça e ordem, as quais só podem ser asseguradas através do Estado e do Direito. Senão vejamos:

No primeiro caso a cidadania só surge historicamente, na medida em que os indivíduos vão se investindo de direitos. - mais precisamente direitos e obrigações que vão constituir o Direito. No segundo, o Estado é o resultado de uma escolha ou de um contrato, que, a rigor, já se pressupõe a existência do cidadão: um cidadão detentor de direitos – direitos naturais ou valores morais básicos – que ele cede parcialmente ao Estado para garantir a ordem social. [...] Nos dois casos, Estado, Direito e cidadania são termos intrinsecamente interdependentes. Estado e Direito são duas instituições básicas da sociedade através da qual esta estabelece a ordem, garante a liberdade para seus membros, e manifesta sua aspiração de justiça. A cidadania surge da interação dessas três conquistas sociais. Nesse processo, conforme enfatiza Habermas, a moral não tem precedência sobre o Direito, como querem os jusnaturalistas, nem este é independente da moral, como pretenderia o positivismo: na verdade, são complementares (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 103).

A esfera da liberdade também é destacada por Arendt (2010, p. 40) como de extrema importância para o desenvolvimento da cidadania.

A esfera da *polis*, ao contrário, era a esfera da liberdade, e se havia uma relação entre essas duas esferas era que a vitória sobre as necessidades da vida em família constituía a condição natural para liberdade na *polis*. A política não podia, em circunstância alguma, ser apenas um meio de proteger a sociedade – uma sociedade de fiéis, como na Idade Média, ou uma sociedade de proprietários, como em Locke, ou uma sociedade inexoravelmente empenhada num processo de aquisição, como em Hobbes, ou uma sociedade de produtores, como em Marx, ou uma sociedade de empregados, como em nossa própria sociedade, ou uma sociedade de operários, como nos países socialistas e comunistas. Em todos estes casos, é a liberdade (e, em alguns casos, a pseudoliberdade) da sociedade que requer e justifica a limitação da autoridade política. A liberdade situa-se na esfera do social, e a força e a violência tornam-se monopólio do governo.

A luta pelos direitos da cidadania deve se dar de forma veemente, seja de maneira individual ou coletiva, afinal, estes são sempre conquistas resultantes de um processo histórico através do qual se luta para não apenas adquiri-los, mas também efetivá-los (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 105), pois, “como viram os liberais e em seguida os

democratas modernos, que têm sua origem no contratualismo, a defesa da cidadania depende da permanente luta pela garantia dos Direitos civis e políticos” (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 108).

[...] a cidadania é uma prática. Por isso sociólogos e antropólogos salientaram a importância crescente dos movimentos sociais para a construção da cidadania através da afirmação de direitos sociais. Esta prática, entretanto, pode se realizar através da defesa de direitos civis, particularmente da afirmação do direito do consumidor. Através da sua defesa o consumidor assume o caráter de cidadão (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 105-106).

A luta pela afirmação da cidadania manifestou-se, no final do século XVIII, através da luta da burguesia por afirmação social. O que, no entanto, era restrito a uma classe, tornou-se uma batalha muito mais ampla a partir do século XX, na tentativa de transformar as classes mais baixas em cidadãos, não apenas no aspecto formal, com o exercício da sua cidadania restrito ao sufrágio, mas também no aspecto material. Isso só foi possível em virtude da educação e da informação, através de uma imprensa livre (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 105-106).

Para a contínua evolução da concepção de cidadania, notadamente no seu aspecto de cidadania solidária, imprescindíveis são as políticas públicas voltadas para educação, não somente em seu aspecto formal, e para o acesso à informação. Cômicos de seus direitos, mas também de seus deveres, os membros da sociedade poderão exercer plenamente a cidadania e contribuir para esse ciclo solidário, em que os cidadãos-contribuintes arcam com a manutenção da máquina estatal e cobram a correta aplicação para que esses recursos retornem sob a forma de direitos e de bem-estar para a coletividade.

2.2 Cidadania no Brasil

No Brasil-colônia, não havia que se falar em cidadania, nos termos aqui considerados, haja vista que o que havia era o predomínio da metrópole em detrimento dos direitos dos colonos. José Murilo de Carvalho destaca que sequer os senhores de engenho poderiam ser considerados cidadãos, posto que eleitos para o comando administrativo local. No magistério de Carvalho (2005, p. 21), “eram, sem dúvida, livres, votavam e eram votados nas eleições municipais. Eram os ‘homens bons’ do período colonial. Faltava-lhes, no entanto, o próprio sentido da cidadania, a noção de igualdade de todos perante a lei”.

Mesmo a declaração de independência não foi capaz de modificar a citada

situação, haja vista que não houve consideráveis alterações na cultura brasileira. A Constituição imperial de 1824 consagrou formalmente os principais Direitos da cidadania, como então eram entendidos, acolhendo, em princípio, “os direitos individuais, como admitidos naquele estágio do pensamento político” (HERKENHOFF, 2000, p. 67).

Havia o direito ao voto, expressão basilar da cidadania, inclusive para a população mais pobre e analfabeta, o qual, no entanto, era utilizado como instrumento de manipulação e dominação por parte dos senhores de engenho, através das fraudes e do voto de cabresto (CARVALHO, 2005, p. 32). A República restringiu o poder a camadas privilegiadas.

A Revolução de 30 sustentou-se na busca pela legitimidade democrática, conquanto, após a chegada ao poder, os revolucionários esqueceram-se de alguns de seus compromissos com os direitos de cidadania. Percebe-se, pois, que, em razão da cultura patriarcalista, os direitos civis eram incipientes, situação que só evoluiu com a Era Vargas, apesar dos períodos ditatoriais do Estado Novo. A partir dos anos 30, houve a criação de diversas instituições importantes para a concretização dos direitos sociais, como o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, além de diversas inovações legislativas nas searas previdenciária e trabalhista (CARVALHO, 2005, p. 87).

Boris Fausto (2004, p. 335) atenta para a política governamental da Era Vargas, a qual passou a se voltar para questões trabalhistas, até então desprezadas. Essas ações tinham como escopo repreender iniciativas populares de organização dos trabalhadores, mormente aquelas ligadas a partidos políticos de oposição, mantendo, assim, as associações dos labutadores sob o mando do Estado. Os sindicatos dependiam da autorização do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio para seu funcionamento, e a cassação dessa autorização ocorria tão logo as normas estabelecidas pelo governo fossem descumpridas.

Apenas após a queda do Estado Novo, em 1945, o Brasil passou por sua primeira experiência democrática, conferindo considerável peso ao voto popular em processos eleitorais de lisura (CARVALHO, 2005, p. 127). Após a Era Vargas, em consequência do desenvolvimento econômico nacional e das experiências democráticas, aumentou-se a participação cidadã. A Constituição de 1946 restaurou os direitos e garantias individuais, ampliados se comparados com a previsão constitucional de 1934.

No entanto, o crescimento desse espaço público não durou muito, sendo limitado por mais um período ditatorial em 1964, o que deu lugar a novos instrumentos de busca por transformações sociais. A nova Carta Magna, no caso, a Constituição de 1967, surge na

esperança de compatibilizar o regime militar com um mínimo de civilidade jurídica, mas trouxe, como esperado, inúmeros retrocessos, inovando apenas em mínimos pontos no que se refere a direitos sociais. Destaca Herkenhoff (2000, p. 105) que a Constituição de 1967 teve vigência até ser substituída pela Carta de 17 de outubro de 1969, a qual aprofundou o retrocesso político, incorporando a seu texto medidas autoritárias dos Atos Institucionais; consagrando a intervenção federal nos Estados; cassando a autonomia administrativa das capitais e outros municípios; impondo restrições ao Poder Legislativo; validando o regime dos decretos-leis; mantendo e ampliando as restrições da Constituição anterior, tanto no que concerne às garantias individuais, quanto a direitos sociais. No entanto, a Constituição de 1967 já era letra morta desde 13 de dezembro de 1968, quando foi baixado o Ato Institucional nº 5.

O Ato Institucional nº 5 repetiu todos os poderes discricionários conferidos ao presidente pelo AI-2 e ainda ampliou a margem de arbítrio: deu ao governo a prerrogativa de confiscar bens; suspendeu a garantia do *habeas corpus* nos casos de crimes políticos, contra a segurança nacional, a ordem econômico-social e a economia popular. [...] O regime do AI-5 não se coaduna com a vigência dos Direitos Humanos, como definidos pela Declaração Universal. [...] Entretanto, a mais grave incompatibilidade entre o AI-5 e os Direitos Humanos está na supressão do *habeas corpus* para crimes, políticos e outros [...]. Nenhum traço de respeito à Cidadania pode ser vislumbrado no país tutelado pelo terror. Houve total dissonância entre Direito e AI-5, entre cidadania e AI-5 (HERKENHOFF, 2000, p. 107).

Durante a ditadura militar a restrição aos direitos civis foi ampla. Eram inúmeras as prisões ilegais e a censura exercida pelos órgãos estatais. Carvalho (2005, p. 167) atenta, no entanto, que, a partir de 1960 até as eleições gerais de 1985, apesar de se estar diante de um período de cassações a diversos direitos civis e políticos, houve um incremento no número de eleitores em mais de duas vezes e meia.

A crise da ditadura militar foi marcada pelos movimentos sociais, em especial pela campanha das Diretas Já, a qual exigia eleições diretas pela aprovação da Emenda Dante de Oliveira, o que não ocorreu. Após inúmeras crises institucionais, a redemocratização só floresceu com a Emenda 26/1985, através do processo de nova constituinte.

Com o fim do regime ditatorial, inaugurou-se no Brasil uma nova ordem constitucional, iniciando-se o Estado Democrático de Direito, através da promulgação da Constituição Federal de 1988. Nas palavras de Ulysses Guimarães em seu discurso,

A Constituição mudou na sua elaboração, mudou na definição dos poderes, mudou restaurando a Federação, mudou quando quer mudar o homem em cidadão, e só é cidadão quem ganha justo e suficiente salário, lê e escreve, mora, tem hospital e remédio, lazer quando descansa (BRASIL, 1988).

Ulysses Guimarães, em referência à pluralidade de interesses garantidos, bem como ao imenso rol de direitos individuais e sociais, denominou-a de “Constituição Cidadã” (BRASIL, 1988). Insta ressaltar, contudo, que a referida Constituição cidadã já estava eivada de um vício na sua convocação, pois não fora promulgada por uma Assembleia Nacional Constituinte, mas, sim, por um Congresso Constituinte, formado inclusive por senadores biônicos, o que tornou “ambíguo e questionável toda a base de sua legitimação” (BONAVIDES, 2004, p. 384).

Não houve uma assembleia exclusiva para discutir e votar a Constituição, como foi pedido por amplos setores da população. Não houve assim uma 'Assembleia Nacional Constituinte'. Em 15 de novembro de 1986, foram eleitos pelo povo deputados e senadores. Estes deputados e senadores fizeram a Constituição e depois continuaram como deputados e senadores até o fim do mandato [...]. Assim, a Constituição foi promulgada por um “Congresso Constituinte”. Os parlamentares que fizeram a Constituição não reconheceram que integravam um Congresso Constituinte. Logo no início do texto, da Constituição [...], eles se definiram como membros de uma 'Assembleia Nacional Constituinte' (HERKENHOFF, 2007, p. 29).

Herkenhoff (2007, p. 30), no entanto, entende que esse Congresso Constituinte foi posteriormente legitimado por um fato posterior, qual seja, a participação do povo no debate e na feitura da Constituição, defendendo os mais importantes direitos da cidadania.

Uma das formas mais importantes de participação foi justamente a apresentação das 'emendas populares', franquias pelas quais se bateu com ênfase o 'Plenário Nacional Pró-participação Popular na Constituinte’, conforme já mencionados em parágrafo anterior. Chamavam-se 'emendas populares' as propostas que os próprios eleitores apresentaram perante o Congresso Constituinte. As emendas foram patrocinadas por instituições da sociedade civil. Nada menos que 122 emendas foram propostas. Essas emendas alcançaram o total de 12.265.854 assinaturas (HERKENHOFF, 2000, p. 132).

A pressão popular, decisiva para os rumos da Constituição, foi uma constante no processo de redemocratização, principalmente no que se refere à iniciativa de emendas populares, mas não se limitou a esses instrumentos: a população manifestou-se através de sugestões apresentadas a uma Comissão criada pelo Governo para elaborar um anteprojeto de Constituição e nas audiências públicas da Assembleia Constituinte, na figura dos líderes de segmentos sociais. (HERKENHOFF, 2000, p. 136)

Nesse período, ganham importância os direitos sociais e da coletividade, introduzidos no constitucionalismo depois da reflexão antiliberal do século XX, os quais começaram a se firmar, posto que inicialmente apenas com um caráter programático.

De juridicidade questionada nesta fase, foram eles remetidos à chamada esfera programática, em virtude de não conterem para sua concretização aquelas garantias habitualmente ministradas pelos instrumentos processuais de proteção aos direitos de liberdade. Atravessaram, a seguir, uma crise de observância e execução, cujo fim

parece estar perto, desde que recentes constituições, inclusive a do Brasil, formularam o preceito da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais (BONAVIDES, 2004, p. 564).

A denominada Constituição cidadã foi elaborada com intensa participação da sociedade, objetivando a superação de injustiças sociais e a construção de um Estado Democrático de Direito, mas os seus constantes processos de alterações não têm seguido o mesmo rumo, o que pode vir a prejudicar as conquistas populares, principalmente no que concerne ao espaço aberto ao desenvolvimento da cidadania. Aduz Herkehoff (2000, p. 139) que apesar da participação popular na sua discussão e votação, a Constituição está sendo reformada em pontos essenciais com reduzida participação popular.

A história do Brasil se caracteriza por ser dotada de poucos momentos de democracia e muitos de autoritarismo: o país foi constantemente ceifado em sua autonomia e participação política. A nossa maior experiência democrática ainda é muito recente, sendo ainda imprescindível para sua consolidação o seu exercício. Para que essa cidadania ativa se efetive, é necessária a ação de agentes sociais em processos de participação (SILVA, 2007, p. 54). Nesse contexto de redemocratização, a forte participação popular foi imprescindível, consequência da atuação dos verdadeiros titulares do poder político, os quais conferem maior legitimidade, assegurando a execução apenas das ações estatais que correspondem aos interesses da sociedade. É imprescindível que essa participação seja revitalizada, principalmente no que concerne ao exercício de uma cidadania plena, marcada pela fiscalização da atuação estatal, principalmente na aplicação dos recursos oriundos da tributação.

2.3 A cidadania fiscal

Os inúmeros avanços nos direitos individuais e sociais da Constituição de 1988 muito são reflexos da efetiva participação popular no seu processo de elaboração, não tendo sido em vão que esta foi cognominada de Constituição-cidadã. Já no primeiro artigo da referida Constituição, a cidadania é apresentada como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito que é a República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988).

A prática do controle social também vem no escopo dessa Constituição-cidadã, a qual estabelece formas de participação e transparência das ações estatais, fornecendo os mecanismos de publicidade impostos ao Estado. Com o avanço do acesso às informações,

aliado a formas de controle, torna-se possível uma efetiva fiscalização sobre as atividades, antes acobertadas por afirmações vagas de proteção ao sigilo (SILVA, 2007, p. 56).

A relação do brasileiro com o tributo não é harmônica, seja no período colonial, na República Velha ou hodiernamente. Provavelmente, por aspectos básicos, a história de exploração, a falta de identificação do retorno social do tributo, o desconhecimento e o desinteresse em relação à coisa pública, na perspectiva de *res publica* (SILVA, 2007, p. 65).

Consoante Silva (2007, *passim*), a expropriação pela metrópole portuguesa persistia desde o Quinto, tributo pago pelos concessionários das terras brasileiras, até as contribuições emergenciais, que eram, por definição, contribuições para financiar despesas específicas, como os custos de um casamento na família real, por exemplo. Essa cobrança, que em teoria deveria ser extraordinária, eternizava-se, e, após certo tempo, a população os pagava sem saber exatamente a que se referiam. No século XVII, diversas revoltas cuja motivação foi a tributação extorsiva tiveram lugar na colônia, como, por exemplo, a Revolta de Vila Rica, em 1720. Em 1789, houve uma revolta inspirada na Revolução das treze colônias, em que conjurados mineiros se rebelaram contra a derrama - taxaço que permitia à Coroa invadir, confiscar e prender com o fito de completar a porcentagem de 20% de ouro que deveria ser arrecadado. Outras revoltas marcaram o período colonial brasileiro e estão fortemente ligadas à tributação extorsiva de Portugal. Com a Independência do Brasil, a resistência ao recolhimento dos tributos não foi alterada, continuando forte por parte da população. Iniciou-se, todavia, o estabelecimento de leis, e posteriormente normatizou-se a cobrança de tributos.

Essa normatização, no entanto, não foi acompanhada pela fiscalização, por parte da população, dos recursos arrecadados.

No contexto da cidadania solidária, deve-se destacar o que parece ser uma dimensão, mas também uma consequência dessa nova visão, qual seja, a cidadania fiscal.

A cidadania fiscal, segundo o magistério de Torres (1999, p. 460) alberga reflexões acerca das “prestações positivas de proteção aos direitos fundamentais e aos direitos sociais e as escolhas orçamentárias, questões que apresentam o maior déficit de reflexão teórica no campo da cidadania”. Ademais, acredita que o “dever/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a ideia de cidadania exhibe. Cidadão e contribuinte são conceitos coexistentes desde o início do liberalismo” (TORRES, 1999, p. 460). Herkenhoff (2000, p. 186) atenta para o direito dos cidadãos-contribuintes de acompanharem, cobrarem e fiscalizarem ações, como a tributação, por exemplo cumprindo

seus deveres e exercendo seus direitos de cidadania.

Um dos dispositivos constitucionais mais importantes para o exercício da cidadania fiscal é o artigo 150, §5º da carta magna, o qual dispõe que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Esse artigo, até pouco tempo, não havia sido regulamentado, o que só se deu com a edição da lei nº 12.741/12, a qual visa à obrigatoriedade da discriminação dos tributos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, como será abordado adiante.

O conceito de cidadania fiscal, no entanto, deve ser visto em uma dupla vertente, a qual engloba tanto o conhecimento da fundamentação e da função dos tributos quanto a informação sobre a importância do controle da aplicação dos recursos públicos, para que essa função seja realmente efetivada. É o entendimento de Cruz e Amorim (2010, p. 17):

O exercício da cidadania ativa percorre todos os momentos de funcionamento da vida pública. O cidadão deve pagar seus impostos, consciente de que está contribuindo para o bem da coletividade, mas seu dever não termina aí. O cidadão consciente participa de forma ativa das decisões de natureza pública e deve lutar para que se amplie seu poder de participação e de decisão, só assim teremos uma democracia substantiva.

Devemos, pois, compreender a ideia de cidadania fiscal englobando ainda a vertente da “compreensão e aceitabilidade social do dever fundamental de pagar tributos e do reconhecimento da sua importância para realização dos direitos fundamentais de cunho prestacional. Tudo isso permeado pelo princípio da solidariedade social que fundamenta a Constituição Brasileira” (BUFFON, 2014, p. 166).

A função precípua dos tributos é a sua aplicação no financiamento das despesas públicas. Faz-se necessária a abordagem, nesse momento, do fundamento da exação tributária. Afinal, o binômio “despesas-receitas” está intimamente relacionado à ideia da figura estatal como proporcionadora do bem comum. Nesse sentido,

A tributação tem duas funções principais. (1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo [...] e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal [...]. Essa é a repartição entre o público e o privado. (2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a distribuição. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 101).

É justamente com o escopo de obter meios para atender as necessidades e os desígnios do povo, além de proporcionar a manutenção de seu aparato, que o Estado Fiscal se

apropriada de recursos produzidos pelos administrados (receitas derivadas). No magistério de Torres (2003, p. 3): “Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos [...] constituem o principal item da receita”.

Smith (2005, p. 668) já apresentava a divisão de receitas em originárias e derivadas, salientando que estas últimas se faziam necessárias em razão da insuficiência daquelas, sendo necessário, pois, que o povo cedesse parte de sua própria receita para custear as despesas estatais.

A ação estatal de tributar (do latim *tribuere*, distribuir, repartir) refere-se ao ônus distribuído entre os contribuintes (AMARO, 2006). Relata-se que a denominação “tributo” surgiu em referência aos presentes que os antigos ofereciam aos seus Deuses, como forma de prestar-lhes homenagem. Durante a antiguidade, os tributos estavam intimamente relacionados aos conflitos, sendo aqueles exigidos dos povos vencidos como forma de submissão e de sustento aos exércitos vencedores, ocasião em que passaram os tributos a ter caráter compulsório.

A origem dos tributos relaciona-se com o estabelecimento do homem como ser gregário. Observando como surgiram os tributos na história da humanidade compreende-se sua intrínseca relação com o processo de socialização do homem. Consequentemente, surgiu a necessidade de organização de tarefas e de oferendas para os líderes do grupo (SILVA, 2014, p. 58).

No entanto, no Estado Democrático de Direito no qual se vive atualmente, a tributação deixou de ser uma relação de poder e passou a constituir uma relação jurídica regulada pelos ditames legais, em que foi dada legitimidade às contribuições dos cidadãos para a manutenção da máquina estatal. Esse é o magistério de Amaro (2006, p. 16):

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança junto aos próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).

Ocorre que, para entendermos a relação tributária atual, livre dos aspectos de

relação de poder, é mister estarmos cômnicos de que a fundamentação da exação está presente no ideal de Estado Democrático de Direito, o qual tem como pressuposto essencial à expressão da Vontade Geral, através da participação dos cidadãos-contribuintes no poder decisório. É esse Estado Democrático de Direito e a consequente presença popular que legitimam que todos suportem o encargo da responsabilidade para o fornecimento dos recursos necessários à concretização das decisões (JUCÁ, 2007).

Muito esclarecedor se torna o ensinamento de Machado (2006, p. 53), ao afirmar que a relação tributária é relação jurídica, e não simples relação de poder, o que deve ser rechaado mormente na concepção de Estado que vigora atualmente.

Dessarte, buscar o fundamento do tributo nos remete à expressão da Vontade Geral, que, no Estado Democrático de Direito, justifica a exação tributária pela decisão da sociedade, que consentiu em suportar a carga tributária em busca de um fim também justo, *in casu*, o bem comum.

A função social dos tributos deve ser compreendida e aceita pela sociedade, notadamente no que concerne não apenas ao seu caráter redistributivo, mas à sua imprescindibilidade para a concretização dos direitos fundamentais, motivo pelo qual é necessária a contribuição dos cidadãos. Consoante Buffon (2014, p. 166), “não há como concretizar direitos fundamentais sem que haja o cumprimento, por parte dos cidadãos, de um dos principais deveres de cidadania: pagar tributos”.

Insta ressaltar, pois, que a visão da cidadania não pode ser limitada aos direitos, mas também aos deveres a ela inerentes, principalmente o que concerne ao dever de contribuir com o desenvolvimento da sociedade através do pagamento de tributos.

Ocorre que tal encargo social vem sendo ‘esquecido’, pois uma parcela expressiva da sociedade restringe a concepção de cidadania apenas à esfera dos direitos, descurando da faceta obrigacional daquela. Assim, o pilar da solidariedade – fundamento do modelo estatal vigente – sofre profundas avarias, e a sociedade perde-se em suas concepções individualistas e egocêntricas. Por conseguinte, o ‘cidadão’ sucumbe ao seu inimigo: o ‘indivíduo’, como alertara Tocqueville (BUFFON, 2014, p. 166).

Como já salientado, a cidadania fiscal deve ser vista em dupla vertente: se por um lado há o convencimento da população acerca da importancia e da função social dos tributos, por outro lado, os cidadãos devem participar ativamente das decisões governamentais, mormente aquelas relacionadas a aplicação dos recursos arrecadados com a atividade

tributária. No mesmo sentido, Buffon (2014, p. 178) vê o direito de participação como dimensão do dever fundamental de pagar tributos:

Outra dimensão do dever fundamental de pagar tributos - que decorre diretamente da ideia de cidadania fiscal - consiste no direito de participação na tomada de decisões acerca dos tributos que se está disposto a pagar. Ocorre que isso já não pode ser visto apenas no âmbito da representação parlamentar, pois é quase ingênuo acreditar que o povo autotributa-se, através de seus representantes (legislativo), ideia que serviu de justificativa para a estrita observância do princípio da legalidade, nos primórdios do constitucionalismo.

O tributo, então, foi instituído para atender aos desígnios do Estado, fornecendo-lhe os meios para que esses objetivos fossem alcançados (TAVOLARO, 2010, *passim*). No entanto, o Estado diversas vezes é visto como uma antagonista e essa invasão patrimonial como algo a ser evitado. A cidadania fiscal, no entanto, só será efetiva quando se entender a tributação como uma das principais formas de arrecadação de recursos para o Estado, motivo pelo qual esta atividade se mostra imprescindível para a manutenção da máquina estatal e para fomentar o alcance dos objetivos previstos no texto constitucional. Segundo Vieira (2010, p. 146):

Ao se correlacionar os tributos com a função social do Estado, concretiza-se a função social do tributo, o qual passa a ser entendido não mais como uma mera obrigação do cidadão, mas como preço da cidadania. Por isso, a obrigação de pagar tributos e controlar sua aplicação corresponde a um dever fundamental do cidadão. É uma responsabilidade comunitária dos membros da sociedade. Em outras palavras, a cidadania fiscal impõe o direito/dever de solidariedade recíproca do cidadão para com a manutenção do Estado, sendo o cumprimento do dever de cada um a exigência dos direitos de todos os membros da sociedade.

É imprescindível, pois, que a sociedade esteja consciente da importância do pagamento dos tributos, mas também é necessário discutir como o cidadão pode participar diretamente da gestão dos recursos arrecadados com a tributação, através do controle social desses recursos de forma contínua. Imprescindível também atentar para o montante e para o destino dos tributos arrecadados, bem como é essencial a participação na elaboração do orçamento público, e na discussão e controle de sua execução.

O exercício da cidadania fiscal e o interesse por parte dos contribuintes acerca dos gastos públicos apenas se concretiza com o acesso pela população a informações sobre as formas de arrecadação de receitas e sua destinação, o que permite inibir que os recursos arrecadados sejam desviados, ensejando gestões mais responsáveis.

A sociedade atual, em razão da maior proliferação de informações e conhecimentos, por ocasião notadamente da revolução da informática, está mais atenta.

Destarte, como aduz Cavalcante (2006, p. 68) não cabe mais seu mero posicionamento às margens das decisões estatais. Transparência é a palavra de ordem neste momento.

A era da tecnologia desvenda a maioria das informações necessárias para serem refletidas, criticadas e alteradas quando necessário. Ou seja, o papel social efetivo é exigido de todos os cidadãos, não cabendo mais o discurso vazio da mera agressão ao Estado (CAVALCANTE, 2006, p.70).

Apesar da dificuldade de compreensão acerca do sistema tributário causada pelo preciosismo técnico de tributaristas e economistas e pela própria complexidade do sistema, ressalta Nabais (2007, p. 59) que “todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso”.

Ressalte-se, porém, que a tarefa de conscientização não é tão simples. A inércia, quanto a assuntos políticos e fiscais, parece, por diversas vezes, estar intrínseca na cultura nacional. A informação, portanto, é só o primeiro passo: já existem certos instrumentos de controle, como os portais de transparência, por exemplo, mas que muitas vezes são ignorados pelos cidadãos. O incentivo à criação da cultura da cidadania fiscal é imprescindível para que, a menos a longo prazo, a população brasileira possa adquirir consciência de buscar e acessar essas informações, praticando atos de cidadania fiscal.

O exercício da cidadania fiscal, pois, em que a tributação seja acompanhada de um controle da destinação dos recursos públicos, pode proporcionar uma sociedade de cidadãos prósperos. O sentimento de pertença a uma coletividade e a noção de solidariedade despertam ainda a consciência de outro dever eminentemente relacionado àquele, qual seja, o dever de contribuir para o bem comum através da tributação, o qual deve ser acompanhado pela fiscalização da aplicação desses recursos.

Para a contínua evolução da concepção de cidadania, notadamente nos seus aspectos de cidadania solidária e a conseqüente cidadania fiscal, imprescindíveis são os projetos de educação, de incentivo à participação democrática e ao controle social, para que se assegure, através da fiscalização, o retorno para a sociedade do montante por ela destinado à tributação.

2.4 As tentativas de concretização da democracia semidireta

A cidadania, como já salientando, consta no elenco de fundamentos da República

Federativa do Brasil, conforme o art. 1º do texto da Constituição Federal de 1988. Destarte, apontam a tradição constitucional brasileira e os preceitos historicamente solidificados em direção à acolhida aos direitos de cidadania e de cultura dos direitos humanos, o que, entretanto, não significa que efetivamente houve a plena vigência da cidadania no país (HERKENHOFF, 2000, p. 180).

Esse destaque conferido à cidadania pela Carta Magna se expressa, por exemplo, no reconhecimento daquela como fundamento da República Federativa do Brasil, valor essencial da sociedade e condição para uma vida digna. Ademais, a cidadania na Constituição de 1988, adotando-se o conceito de Lopes (2006, p. 29), constitui um direito fundamental reconhecido na Lei Maior, pois, uma vez que a cidadania tem como escopo garantir a participação política direta e imediata na sociedade, é evidente e inquestionável sua íntima relação “com a própria proteção da dignidade humana, pois somente a partir do momento no qual todos os cidadãos possam participar [...], em liberdade e igualdade, poder-se-á falar de uma vida digna”.

O fundamento cidadania em uma Constituição cognominada 'cidadã' deve ser conjugado ao princípio democrático (NALINI, 2004, p. 12). A democracia participativa ou semidireta é instituída no parágrafo do artigo 1º, ao dispor que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição” (BRASIL, 1988).

Além do sufrágio universal e do voto direto e secreto, com igual valor para todos, diz a Constituição que a soberania popular será exercida, nos termos da lei, mediante: a) plebiscito; b) referendo; c) iniciativa popular. O plebiscito é o pronunciamento do povo sobre a conveniência ou inconveniência de uma lei a ser feita pelo Parlamento, ou mesmo a respeito de um tema constitucional. O referendo é uma consulta ao povo a respeito do texto de uma lei ou reforma constitucional, quase sempre posterior à sua elaboração. A iniciativa popular é o mecanismo que permite ao eleitorado propor uma lei ao Poder Legislativo [...]. A Constituição não admitiu a proposta de emendas constitucionais por via de iniciativa popular” (HERKENHOFF, 2000, p. 175-176).

A ideia de que todo poder emana do povo refere-se ao povo como ator político capaz de participar da gestão da *res publica* e uma Democracia participativa garante o compartilhamento de algumas funções entre os governantes e o próprio povo (NALINI, 2004, p. 13). Sobre a relação íntima entre democracia e cidadania, destaca Bresser-Pereira (1997, p. 114):

É difícil senão impossível pensar em cidadania a partir apenas de direitos civis e do conceito de liberdade negativa, como querem os liberais radicais modernos, neoliberais. Nossa premissa é a de que a democracia é um regime político

historicamente em construção, que vai sendo aperfeiçoado à medida que os quatro direitos de cidadania vão sendo afirmados, ao mesmo tempo que os políticos são responsabilizados perante os eleitores. A democracia não é apenas um ideal, um conceito abstrato. É uma realidade política histórica. [...] A democracia só se tornou historicamente dominante a partir do momento em que o desenvolvimento econômico e social tornou esse tipo de regime mais estável do que os regimes autoritários de caráter monárquico ou aristocrático.

A democracia surgida nas cidades-Estado gregas aproximava-se ao máximo da ideia de exercício do poder diretamente pelo povo, o que, no entanto, tem se tornado de visualização cada vez mais difícil, haja vista a complexidade e extensão dos Estados atuais. Não podemos olvidar, porém, que, por outro lado, a Internet e as novas tecnologias podem ser aliadas no exercício da participação democrática, através de uma quebra de fronteiras, de maior aproximação entre locais distantes, e até mesmo no que concerne à logística para uma participação das pessoas nas decisões governamentais.

Dessarte, a Constituição Federal de 1988, refletindo os anseios da redemocratização, trouxe juntamente com os tradicionais institutos de democracia representativa, alguns instrumentos de participação direta, motivo pelo qual se denomina essa democracia de semidireta.

Já se perlustra, pois, uma teoria constitucional apartada dos modelos representativos clássicos. A democracia participativa “faz do cidadão-povo a medula da legitimidade de todo o sistema. Acaba-se então a intermediação representativa, símbolo de tutela, sujeição e menoridade democrática do cidadão - meio povo, meio súdito” (BONAVIDES, 2001, p. 35).

Na clássica democracia representativa o povo simplesmente adjetivava a soberania, sendo soberano apenas na exterioridade e na aparência, na forma e na designação; já com a democracia participativa, aqui evangelizada, tudo muda de figura: o povo passa a ser substantivo, e o e por significar a encarnação da soberania mesma em sua essência e eficácia, em sua titularidade e exercício, em sua materialidade e conteúdo, e, acima de tudo, em sua intangibilidade e inalienabilidade; soberania da qual o povo, agora, não conhece senão o nome, a falsa representatividade, o falso testemunho, a falsa valorização (BONAVIDES, 2001, p. 44).

Bonavides (2001, p. 10) relaciona os quatro princípios cardeais da democracia participativa, quais sejam, o princípio da dignidade da pessoa humana, o princípio da soberania popular, o princípio da soberania nacional e o princípio da unidade da Constituição, os quais somente podem prosperar em uma sociedade aberta. Segundo o autor, a democracia participativa demonstra sua importância ao transcender a noção obscura de povo nos sistemas representativos, bem como a clássica separação de poderes (BONAVIDES, 2001, p. 27).

Com o Estado democrático-participativo o povo organizado e soberano e o próprio

Estado, e a democracia no poder, e a legitimidade na lei, a cidadania no governo, a Constituição aberta no espaço das instituições concretizando os princípios superiores da ordem normativa e da obediência fundada no contrato social e no legítimo exercício da autoridade (BONAVIDES, 2001, p. 20).

Caso as garantias de participação não tenham êxito, a própria hermenêutica constitucional perde seu fim, levando a termo o espírito da Constituição como princípio de legitimidade. Faz-se necessário, pois, fundar o “Direito Constitucional da democracia participativa”.

O quebrantamento do espírito da Constituição configura a maior das inconstitucionalidades. As políticas de governo, ofensivas do direito popular e da soberania do país, se não forem tolhidas pela via judicial de controle - o que só nos parece possível numa democracia participativa - legitimam o direito de resistência, bem como a desobediência civil, por derradeiras instâncias de defesa do povo agredido. Assim há de ser naquela forma de democracia cujas Cortes solverão conflitos constitucionais empregando princípios interpretativos desconhecidos a hermenêutica clássica, quais, por exemplo, entre outros, o princípio da proporcionalidade (BONAVIDES, 2001, p. 28).

Ocorre que a adoção da democracia semidireta no Brasil vem encontrando dificuldades para se consolidar haja vista a própria falta de conscientização da maior parte dos cidadãos, razão por que a utilização desses institutos só será efetiva quando se identificar um adequado nível de politização da sociedade (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007).

Nabais (1998, p. 206) defende inclusive que para estar a salvo de qualquer perigo a livre disponibilidade econômica do indivíduo “faz necessariamente apelo à participação dos cidadãos tão ampla quanto tecnicamente possível na formação da vontade política da comunidade estadual, e pressupõe assim a efetiva instauração e funcionamento de um sistema democrático”.

A cidadania fiscal, por sua vez, demonstra sua importância como forma de participação popular na democracia, estimulando o controle social. Essa ideia de cidadania só será consolidada com a reivindicação ao Poder Público de direitos e garantias presentes na nossa Constituição, com o cumprimento de deveres e com a participação ativa da tomada de decisões. Dessa forma é que se terá uma Constituição que configure mais do que, nos dizeres de Lassale, uma mera folha de papel (GOMES, 2010, *passim*).

Nesse momento é que o acesso à informação torna-se essencial para a tentativa de se alcançar uma democracia mais participativa, em que as decisões governamentais se coadunem com a vontade popular, através da aproximação entre população e governo, da diminuição de fronteiras e barreiras, além da facilitação de proliferação de dados e conhecimentos. Dessa forma, será possível alcançar o verdadeiro exercício da cidadania.

2.4.1 A ideia de espaço público no Estado democrático

Para o desenvolvimento da democracia, notadamente em seu viés participativo, não se pode olvidar de um conceito fundamental: a ideia de espaço público. Häberle aduz que a democracia não se desenvolve apenas no contexto de delegação de responsabilidade do povo para os seus representantes legitimados, mas também através do processo pluralista da política e da práxis cotidiana, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais. Destarte, o papel do cidadão ativo é imprescindível para a efetivação da interpretação constitucional. Para o autor, uma sociedade aberta demanda um processo aberto de interpretação constitucional (HABERLE, 1997, *passim*).

Todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive com esse contexto é ainda que indiretamente um intérprete dessa norma. O destinatário da norma é participante ativo, muito mais ativo do que se pode supor tradicionalmente do processo hermenêutico. Como não são apenas os intérpretes jurídicos da Constituição que vivem a norma, não detêm eles o monopólio da interpretação da Constituição (HABERLE, 1997, p. 15).

Essa presença dos cidadãos ativos é de suma importância, haja vista que somente se produz uma razoável interpretação com a participação dos interessados. Ademais, estes destinatários podem, excluídos do processo hermenêutico, sentir-se não alcançados pelas decisões (MOURA; MAIA, p. 180, 2014). Fazem-se necessários, pois, mecanismos para absorver os anseios sociais, uma vez que quanto mais aberta a jurisdição à participação, mais eficazes são as decisões.

Afirma Neves (2008, p. 143) ainda que, com o desaparecimento da moral tradicional, “o pluralismo democrático no sistema político é pressuposto da positivação do direito”. Dessa forma, surge a ideia de Esfera pública como arena do dissenso, em que se ressalta que são os procedimentos constitucionais que possibilitam que os valores os mais diversos assumam significado político. No mesmo sentido, Arendt ressalta a importância da esfera pública como mundo comum que reúne os homens, ao mesmo tempo os separando e estabelecendo relações entre eles. No magistério de Arendt (2010, p. 64), esse caráter da esfera pública é que é capaz de absorver tudo o que os homens almejam preservar da ruína do tempo, uma vez que o motivo pelo qual os homens ingressavam na esfera pública era por desejarem que algo seu ou que tinham em comum com os outros homens sobrevivesse às suas vidas terrenas.

Conviver no mundo significa essencialmente ter um mundo de coisas interposto entre os que nele habitam em comum, como uma mesa se interpõe entre os que se assentam ao redor; pois como todo intermediário, o mundo ao mesmo tempo separa

e estabelece uma relação entre os homens.

A esfera pública, enquanto mundo comum, reúne-nos na companhia uns dos outros e contudo evita que colidamos uns com os outros, por assim dizer. O que torna tão difícil suportar a sociedade de massas não é o número de pessoas que ela abrange, ou pelo menos não é este o fator fundamental; antes, é o fato de que o mundo entre elas perdeu a força de mantê-las juntas, de relacioná-las umas às outras e de separá-las (ARENDRT, 2010, p. 62).

O Espaço Público é conceito de extrema importância, tendo em vista que, pelas ações diversificadas desenvolvidas em seu seio, é responsável por auxiliar na construção dos sistemas participativos de democracia direta.

O espaço público poderá ser, futuramente, um dos mais importantes pólos políticos de conscientização participativa da cidadania; e sem dúvida a primeira das estradas por onde, nos distritos de sua autonomia social, há de caminhar, em preparação constitutiva, a democracia direta do terceiro milênio. Democracia que assume o *status* de direito da quarta geração, direito cuja universalidade e essencialidade compõem o novo *ethos* que o gênero humano, em sua irreprimível vocação para a liberdade, a igualdade e a justiça, toma por inspiração.

Em face, pois, do malogro das formas representativas clássicas, o espírito democrático de nossa época se inclina para a rejeição do formalismo tradicional, em ordem a desterrar a supremacia liberal do poder, enquanto elemento institucionalizador de privilégios e desequilíbrios de classe (BONAVIDES, 2001, p. 279).

Uma interpretação constitucional razoável no Estado Democrático de Direito atual, marcado por uma sociedade plural, é impensável sem a participação dos cidadãos, razão pela qual se faz necessária uma abertura dessa interpretação.

Ademais, apesar da democracia e da cidadania concebidas na Antiguidade diferirem em diversos aspectos das suas concepções atuais, não sendo possível conceber decisões políticas sendo tomadas diretamente pelos cidadãos, em praças ou ambientes públicos, sem a representação de parlamentares atuando em nome do povo (SILVA, 2007, p. 49), talvez não soe tão inconcebível a possibilidade de a sociedade participar de forma quase que direta de aspectos importantes da vida política de sua comunidade, auxiliada pelos recursos da informática e da rede mundial de computadores.

2.4.2 Participação popular e questões tributárias na América Latina

A democracia direta apresentada pelas cidades-estado gregas, em que havia o exercício direto da soberania popular através das assembleias constituídas pelos cidadãos – às quais cabiam os exercícios das funções legislativas, executivas e judiciárias – era plenamente possível devido à pequena porcentagem da população que possuía o status de cidadão (CASÁS, 2002, p. 870). A extensão dos Estados e a complexidade das sociedades atuais

tornou a democracia direta praticamente inviável, motivo pelo qual se passou a adotar a representação como instrumento para o reflexo dos anseios sociais nas decisões governamentais.

Nas palavras de Pelayo (*apud* CASÁS, 2002, p. 869), a democracia conjugaria uma unidade entre o sujeito e o objeto do poder político, identidade que também se verificaria entre a titularidade e o exercício do mesmo, pelo qual, em sua manifestação mais pura, qual seja, a democracia direta, não há lugar para representação. Dessarte, o autor traz à tona o pensamento rousseauiano de que representação e democracia seriam, inclusive, termos incompatíveis.

A grande lacuna da democracia representativa gira em torno do fato de que, principalmente nos países emergentes, só se tem uma efetiva participação da população nas decisões governamentais quando das eleições dos governantes que irão representá-los, não sendo, em regra, a participação popular regular e constante.

A situação retrodescrita, no entanto, vem se modificando, principalmente diante das novas mídias, do acesso à informação e de procedimentos que têm sido implementados na tentativa de complementar o sistema representativo. É o magisterio de Casás (2002, p. 880-881):

La situación descrita ha dado lugar a que se propicie un mayor activismo ciudadano, no sólo mediante la actuación de los medios, sino complementando el sistema representativo con diversos procedimientos que permitan un mayor compromiso de los gobernados en la toma de decisiones, brindando a las medidas adoptadas un plus de legitimación, ausente a menudo por la excesiva delegación en los mandatarios. Las propuestas, a sus vez, fortalecen el proceso de institucionalización [...] en países como el nuestro, con poco camino transitado desde la rehabilitación de las prácticas democráticas².

Nota-se, em diversas constituições sul-americanas, como a brasileira, a argentina, a uruguaia, a equatoriana, dentre outras, a criação e o reforço de institutos que possibilitam aos cidadãos objetar e interferir nas decisões governamentais. Dentre esses instrumentos, podemos citar o referendo (constitucional e legislativo), o plebiscito, a iniciativa popular e a revocatória (*recall*).

Na Constituição da República Oriental do Uruguai, de 1967, por exemplo, em seu

² Em nossa tradução livre: A situação descrita tem dado ensejo a que se propicie um maior ativismo cidadão, não só mediante a atuação das mídias, mas também complementando o sistema representativo com diversos procedimentos que permitam um maior compromisso dos governados na tomada de decisões, brindando às medidas adotadas um plus de legitimação, ausente frequentemente, pela excessiva delegação nos mandatários. As propostas, por sua vez, fortalecem o processo de institucionalização [...] em países como o nosso, com pouco caminho transitado desde a reabilitação das práticas democráticas.

artigo 77, na seção que versa sobre cidadania e sufrágio, está disposto que: “Todo ciudadano es miembro de la soberanía de la Nación: como tal es elector y elegible en los casos y formas que se designarán. El sufragio se ejercerá en la forma que determine la ley, pero sobre las bases siguientes³ [...]”, apresentando, na parte final do art. 79, a previsão de que

el veinticinco por ciento del total de inscriptos habilitados para votar, podrá interponer, dentro del año de su promulgación el recurso de referéndum contra las leyes y ejercer el derecho de iniciativa ante el Poder Legislativo. Estos institutos non son aplicables con respecto a las leyes que establezcan tributos.⁴

Casás (2002, p. 891) ressalta a importância do desenvolvimento destes institutos de participação popular na Argentina, uma vez que segundo previsão da Constituição argentina de 1853, não era possível haver deliberação do povo argentino que não fosse mediante seus representantes e autoridades criadas pela própria Constituição. Segundo o referido autor,

*la Constitución de 1853/1860 al adscribir a la forma representativa dejó al margen de sus regulaciones y vedados los mecanismos de la democracia semidirecta en cualquiera de sus formas[...]. Por tanto, cualquier modalidad de democracia semidirecta resultaba, al menos hasta la reforma constitucional de 1994, opuesta al espíritu de nuestra Ley de las Leyes (CASÁS, 2002, p. 892).*⁵

A mudança, através da possibilidade de uma participação popular, apenas se consolidou em 1994, quando a reforma constitucional naquele país reconheceu, em seus art. 39 e 40, a iniciativa legislativa popular e a consulta popular, como formas de democracia semidireta.

Apesar de terem sido citados diversos instrumentos de participação popular, os quais vêm sendo previstos com constância em constituições de países da América Latina, deve-se ter atenção quando esses institutos de democracia semidireta tocam a matéria tributária. Isso porque diversos ordenamentos possuem previsões expressas de proibição de utilização da iniciativa popular no que concerne às questões que envolvem tributação.

Es postura predominante en la doctrina, con particular influencia en el diseño constitucional positivo de los mecanismos de democracia semidirecta acogidos en el Derecho comparado [...] aquella que propicia la exclusión de la materia tributaria

³ Em nossa tradução livre: Todo cidadão é membro da soberania da Nação: como tal é eleitor e elegível nos casos e formas que se designaram. O sufrágio se exercerá na forma que determine a lei, mas sobre as seguintes bases.

⁴ Em nossa tradução livre: Os 25% do total de inscritos habilitados para votar poderá interpor, dentro do ano de sua promulgação, o recurso de referendo contra as leis e exercer o direito de iniciativa ante o Poder Legislativo. Estes institutos não são aplicáveis no que concerne às leis que estabeleçam tributos

⁵ Na nossa tradução livre: A Constituição de 1853/1860 ao atribuir a forma representativa, deixou a margem de suas regulações e vedados os mecanismos da democracia semidireta em qualquer de suas formas[...]. Por tanto, qualquer modalidade de democracia semidireta resultava, ao menos até a reforma constitucional de 1994, oposta ao espírito de nossa Lei das Leis.

*en la iniciativa popular, sobre todo cuando la misma tiene aptitud para convocar al cuerpo electoral a efectos de que éste se expida en referéndum”*⁶(CASÁS, 2002, p. 903).

A justificativa para tal limitação estaria no fato de que o mecanismo de iniciativa popular já foi utilizado como veículo limitador e restritivo dos recursos do Estado, explorando-se justamente a resistência fiscal e o egoísmo natural dos homens quando se refere à invasão de seus patrimônios através da tributação, sem se ter em conta quão necessários à manutenção da máquina estatal e à efetivação de garantias e direitos são os tributos.

*[...] las iniciativas tributarias han resultado excluidas de tal procedimiento. La solución se muestra hoy acertada, ya que no parece conveniente instar a la participación popular en proposiciones de antemano complejas, ante una sociedad sensibilizada y poco dispuesta a acrecentar sus aportes económicos en el estado de emergencia en que se vive, y más proclive a celebrar su disminución, lo que la coloca en una actitud receptiva de toda prédica facilista y demagógica de los ideólogos del anti-Estado. Es que la resistencia fiscal se exhibe como un instituto primario en el género humano (fruto del egoísmo), más poderoso que la convicción racional de que todos debemos afrontar, como obligación común, el sostenimiento, al menos, de las funciones esenciales de toda comunidad organizada [...] en tanto pretendamos evitar la regresión histórica – para la mayoría excluida por el modelo económico*⁷(CASÁS, 2002, p. 971).

Acredita-se, então, que a iniciativa popular em matéria tributária poderia ensejar a insuficiência da arrecadação tributária, por supostamente colocar em primeiro plano os interesses individuais, o egoísmo e a resistência ao pagamento de tributos em detrimento da arrecadação de recursos para manutenção da máquina estatal. Ressalte-se, no entanto, que apesar do egoísmo inerente, o sentimento de pertença, como já relatado, impulsiona o exercício da cidadania solidária, em que os membros da comunidade conseguem atuar tendo em consideração não somente o seu interesse pessoal.

⁶ Em nossa tradução livre: É postura predominante na doutrina, com particular influência no desenho constitucional positivo dos mecanismos de democracia semidireta acolhidos no Direito comparado [...] aquela que propicia a exclusão da matéria tributária na iniciativa popular, sobretudo quando a mesma tem aptidão para convocar o corpo eleitoral para que se expça em referendo.

⁷ Em nossa tradução livre: As iniciativas tributárias têm ficado excluídas de tal procedimento. A solução se mostra hoje acertada, já que não parece conveniente instar à participação popular em proposições de antemão complexas, ante uma sociedade sensibilizada e pouco disposta a acrecentar seus aportes econômicos no estado de emergência em que se vive, e mais propenso a celebrar sua diminuição, o que a coloca em uma atitude receptiva de todo discurso fascista e demagógico dos ideologistas do anti-Estado. É que a resistência fiscal se exhibe como um instituto primário no gênero humano (fruto do egoísmo), mais poderoso que a convicção racional de que todos devemos afrontar, como obrigação comum, o sustento, ao menos, das funções essenciais de toda comunidade organizada [...] na medida que pretendemos evitar a regressão histórica – para a maioria excluída pelo modelo econômico.

3 TRIBUTAÇÃO INDIRETA E ANESTESIA FISCAL: ÓBICES À EFETIVAÇÃO DA CIDADANIA FISCAL?

A tributação sobre o consumo, há muito, é a forma de exação de preferência do Estado fiscal. A estabilidade da cobrança desses tributos, se comparados com aqueles sobre a renda, haja vista sua manutenção ocorrer mesmo nos períodos mais críticos; a sua cobrança sob a forma embutida no preço dos produtos ou serviços; o fato de, regra geral, ser arcado economicamente de forma quase imperceptível pelos consumidores, o que faz com que os contribuintes de direito também se conformem com sua cobrança, uma vez que o valor das exações pode ser repassado aos contribuintes de fato; todas essas características justificam a preferência por esse tipo de tributo pelo Estado fiscal.

Ressalte-se, para uma melhor compreensão, que o Estado fiscal é definido como o “estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”, facilmente se compreendendo, pois, “que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno” (NABAIS, 1998, p. 192). No magistério de Buffon (2014, p. 175), o Estado é cognominado de fiscal, em razão de ser suportado, fundamentalmente, por tributos cuja exigência não implica a realização de uma atuação estatal específica (unilaterais).

Destaca-se, porém, que nos primórdios, em meio à tributação como mera relação de poder, o Estado não poderia sequer ser classificado como fiscal, mas sim como um Estado proprietário, como, por exemplo, ocorria com a primeira forma de estado do tipo moderno, qual seja, o Estado absoluto da época Iluminista.

“Todavia, se é certo que este, pela própria natureza da realidade económica moderna, é necessariamente um estado financeiro (...) não é menos certo que ele nem sempre se tem apresentado como um estado fiscal, havendo estados que claramente configuraram (ou configuram) verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais” (NABAIS, 1998, p. 192).

Nabais (1998, p. 193) ressalta ainda outras exceções, como os estados socialistas e aqueles em que há “grande montante de receitas provenientes, por exemplo, da exploração de matérias primas ou até da concessão do jogo”, motivo pelo qual não se pode confundir o estado fiscal com o estado liberal, uma vez que aquele conheceu duas modalidades, *in casu*, o estado fiscal liberal e o estado fiscal social” (NABAIS, 1998, p. 194). Contudo, mesmo diante de exceções, o Estado fiscal vem sendo a forma dominante do estado atual.

A importância desse conceito de estadualidade fiscal consiste, principalmente, na

averiguação da limitação da atuação do Estado, evitando, assim, que direitos fundamentais dos contribuintes sejam restringidos, deixando a relação tributária de ser jurídica, retornando a ser relação de poder. Nota-se que “a invocação do estado fiscal, como princípio constitucional, pretende obstar que (...) através do aumento quantitativo dos impostos se dê uma mutação qualitativa, que ponha termo ao estado fiscal e instaure um estado de caráter patrimonial ou proprietário” (NABAIS, 1998, p. 194-195).

Dessa forma, tem-se uma separação fundamental entre Estado e economia, e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Essa segregação é importante, pois o Estado orienta-se pelo interesse geral, ao passo que a economia, pelo lucro (NABAIS, 1998, p. 196). Assim,

tendo o estado fiscal um interesse próprio, se bem que indireto, nas receitas da economia, ele não pode, a título das suas tarefas de controlo e correção ou a qualquer outro, afetar inteiramente a produtividade da economia. O estado fiscal é assim, por natureza, um estado separado da economia e [...] um estado limitado no que ao domínio econômico concerne (NABAIS, 1998, p. 198).

Como bem destaca Torres (1991, p. 03), tributo e liberdade caminham juntos nesse processo de evolução do Estado Financeiro, nascendo o tributo no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, como instrumento de distanciamento entre o homem e o Estado, constituindo, pois, o preço da liberdade.

Ademais, a crise do atual Estado relaciona-se com a redefinição do seu papel e de suas funções, a fim de, sem reduzi-lo ao Estado mínimo do liberalismo, compatibilizá-lo com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico (NABAIS, 1998, p. 202-203).

O princípio da livre disponibilidade econômica dos indivíduos, consoante Nabais (1998, p. 205) implica que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado, “em que o processo econômico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o estado desempenhe tarefas econômicas supletivas ou subsidiárias”. E essa livre disponibilidade individual, faz apelo à participação ampla dos cidadãos na formação da vontade política, pressupondo, assim o efetivo funcionamento de um sistema democrático.

Em suma, o princípio da livre disponibilidade econômica dos indivíduos implica o princípio da autorresponsabilidade ou a primazia da satisfação privada das necessidades econômicas, ancorada no respeito pelo estado fiscal dos diversos direitos e liberdades de natureza econômica (...) e uma base democrática mínima do poder estadual (NABAIS, 1998, p. 210).

A realização dos direitos fundamentais, mormente os de cunho prestacional - mas não somente esses, uma vez que mesmo os direitos negativos demandam certas prestações, e portanto, custos - impescinde de investimento e de um ônus financeiro. Esse ônus deve ser arcado por todos os membros da sociedade dotados de capacidade contributiva, e de preferência, na medida dessa desigualdade. Afinal,

Ao adequar-se a tributação à efetiva capacidade contributiva, deixa-se de tributar o mínimo vital para a existência humana, pois nada mais diametralmente oposto à concepção de dignidade humana do que dispor do indisponível à própria sobrevivência, com vistas a fazer frente à exigência fiscal (BUFFON, 2014, p. 177).

Os impostos devem ser cobrados visando a um objetivo, e os critérios de justiça fiscal também devem levar em consideração esse fim. Dessarte, não se deve considerar apenas se os impostos são cobrados justamente, “mas, se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 36). Segundo Murphy e Nagel (2005, p. 20), a questão da justiça, pois, não pode ser enfrentada apenas como critério político isolado, uma vez que justiça tributária somente pode ser determinada com o exame do destino dado aos recursos pelo governo.

[...] sabemos que o governo, na verdade, não impõe um sacrifício líquido a ninguém; em se tratando dos governos que não escravizam, assassinam nem perseguem partes da população, cada cidadão de uma sociedade dotada de governo está em melhor situação, depois de pagar seus impostos, do que estaria se não houvesse governo. [...] A ideia deles é que a justa tributação cobrará de cada qual o mesmo sacrifício, medido este pela base da renda pré-tributária, sendo essa renda possível somente com a existência do governo (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 35).

A tributação ótima ou ideal, bem como sua justiça, deve ser analisada tendo em consideração não somente a cobrança das obrigações tributárias, mas principalmente como os recursos assim arrecadados são aplicados e redistribuídos. Destarte,

a idealidade de uma tributação não pode ser examinada de forma divorciada de uma análise do gasto ou da destinação dada aos recursos com ela obtidos. Daí falar-se, atualmente, em princípios de legitimação, os quais conduzem a uma tributação considerada ideal pela sociedade que a ela se submete. Em vez de defender-se, predominantemente, uma tributação sobre esta ou aquela base, ou por esta ou aquela alíquota, tem-se defendido, mais recentemente, que a tributação seja estabelecida por meios democráticos, havendo efetiva representação da sociedade não apenas na elaboração das leis disciplinadoras da relação tributária, mas também nas decisões referentes à aplicação dos gastos correspondentes" (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 37).

Gutmann (2005, p. 32-33), nesse sentido, afirma que seria necessária a análise da justiça dos fins (os objetivos perseguidos pela exação), não sendo suficiente a justiça dos meios (as modalidades que definem a divisão e os lançamentos).

Antes de mais nada, a qualidade de um imposto não se esgota na sua justiça. Para

que um imposto seja plenamente satisfatório é preciso ainda que seu rendimento seja bom, que ele tenha, eventualmente, um impacto positivo sobre o comportamento dos agentes econômicos, que sua incidência seja limitada, que ele seja fácil de cobrar, que ele não suscite a revolta popular [...].

Avaliar a justiça do imposto, não é avaliar a justiça de uma regra de direito ordinário. Está fora de questão, por exemplo, legitimar filosoficamente um imposto simplesmente por constatar que o processo democrático foi respeitado. A justiça procedimental não tem espaço em matéria de filosofia do tributo, porque o espírito está como que imantado pela justiça substancial.

Esta justiça substancial, em si mesma, é apreendida através de um duplo prisma: o dos fins (os objetivos perseguidos pela exação), o dos meios (as modalidades que definem a divisão e os lançamentos). O prisma é frágil, sem dúvida: por exemplo, o imposto limita a liberdade (é o sacrifício) para aumentar a liberdade (é uma aposta filosófica). Os meios do imposto sustentam, portanto, uma relação complexa com seus fins. A complexidade, no entanto, não impede de distinguir.

A justiça dos fins é a grande ausente da maior parte dos debates sobre o imposto. Entretanto, a justiça dos meios não garante a justiça dos fins.

Dessarte, não se pode desconsiderar a importância da temática dos gastos públicos, pois de nada adianta a discussão sobre um sistema tributário mais eficiente se os recursos são mal aplicados, estão em desacordo com o orçamento e os gastos governamentais não atendem as necessidades coletivas (CAVALCANTE, 2006, p. 75).

As garantias constitucionais e os direitos fundamentais, de forma geral, mostram-se incompatíveis com um estado patrimonial. Para ser qualificado de fiscal, o Estado não pode ainda “configurar-se como um estado tributário no sentido de um estado financeiramente fundado em tributos bilaterais ou contribuições retributivas” (NABAIS, 1998, p. 213).

Em suma, o atual Estado Português é inequivocamente um estado (primariamente) fiscal, em que a figura do imposto constitui o tipo regra de tributo, ou seja, em que o suporte financeiro normal de realização do ‘bem comum’ da responsabilidade do Estado (e demais entes públicos) se traduz em encargos gerais (NABAIS, 1998, p. 215).

O pagamento de tributos garante um mínimo de subsistência, o qual, se não for satisfeito, põe em perigo a própria existência do estado. Deve-se atentar para que a irresignação com a cobrança tributária não enseje

a existência de um nível de gastos abaixo do qual o estado seria incapaz de cumprir as suas funções mais elementares. Por isso, ele tem de poder impor e cobrar os impostos necessários ao cumprimento daquelas tarefas que, independentemente do tempo e lugar, indiscutivelmente lhe correspondem (NABAIS, 1998, p. 216).

A irresignação com as exações desse Estado Fiscal não podem ensejar a percepção da tributação como uma espécie de antagonismo entre Estado e sociedade. A tributação tem o fim maior de garantir o bem-estar dos cidadãos e a concretização dos direitos fundamentais, motivo pelo qual é de suma importância a conscientização da população acerca

da importância desses tributos, mas também se faz necessário que esses recursos sejam bem aplicados em prol da sociedade.

Machado Segundo (2010, p. 212) aduz que a tributação é um relevante meio de mudança social capaz de promover uma sociedade mais justa, na concepção de Rawls, ou aquela que se aproxima o máximo possível daquilo que seus membros desejam, principalmente quanto maior for a liberdade e a promoção da igualdade. A partir da tributação, o Estado pode obter dos cidadãos dotados de capacidade contributiva os recursos imprescindíveis para o fornecimento de iguais oportunidades para todos, contribuindo, dessa forma, para que se alcance o objetivo constitucional da redução das desigualdades (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 211).

No Brasil, por exemplo, como destacam Pessoa e Sales (2012, p. 01), a população é excessivamente tributada, arcando com vários encargos tanto de forma direta, quanto de forma indireta e econômica, em consequência do encarecimento do preço final dos produtos e serviços que adquire. No entanto, no que concerne à prestação de serviços essenciais, como saúde e educação, bem como quanto aos índices de saneamento básico, a situação é mais dramática do que a de diversos países com carga tributária bem inferior.

A discrepância é ainda maior se observado que a população mais pobre acaba dependendo mais de 50% de sua renda com tributos, ao passo que a população mais rica não gasta mais do 30% de seus rendimentos com as exações (PESSOA; SALES, 2012, p. 02), o que ocorre, notadamente, em função da elevada tributação indireta, classificação polêmica que será melhor abordado nos tópicos adiante, a qual observa apenas de forma muito tênue o princípio da capacidade contributiva, mas não de forma bastante a neutralizar a regressividade dessa tributação.

Nota-se que a carga da tributação indireta no Brasil é extremamente elevada, motivo pelo qual sua análise é importante para a constatação do cumprimento da justiça distributiva, uma vez que, cobrada de forma embutida no preço dos produtos e serviços desrespeita a essencialidade e a capacidade contributiva (PESSOA; SALES, 2012, p. 03).

A realidade é que o sistema tributário brasileiro acaba ensejando, ao invés de uma distribuição de renda, uma concentração. Afinal, apesar de não lhe serem garantidos retornos em forma de serviços de qualidade, quem arca com a parcela mais significativa da carga tributária é a população com menor capacidade contributiva.

3.1 Dever fundamental de pagar impostos no Estado Fiscal

A tributação é uma constante no cotidiano dos cidadãos, arcando seja de forma direta seja de forma indireta com o ônus financeiro dessas exações. Nos países em que a carga tributária é demasiadamente elevada, notadamente aqueles em que, apesar das significativas arrecadações, os serviços públicos são precários e não se vê retorno ou redistribuição do que foi tributado, são constantes também as manifestações de irresignação, em razão do sentimento de se estar contribuindo com um Estado que, por diversas vezes, não se mostra eficiente na aplicação dos seus recursos, de forma que essa incapacidade de promover o bem-estar social, associada ao encargo dos tributos, ensejam ojeriza às exações. Essa situação, acaba por prejudicar a ideia de cidadania fiscal, uma vez que, apesar da vontade de mudança política, os cidadãos-contribuintes acabam por não enxergar a função social da tributação e sua imprescindibilidade para a manutenção da vida em sociedade e para a consolidação dos direitos fundamentais. A população que confia nos seus representantes respeita as leis e paga seus tributos de forma consciente da sua função (CHAGAS JUNIOR, 2014, *passim*). Destarte,

Indubitavelmente, o referido estado de coisas acaba por desencadear um sentimento de revolta nos contribuintes, o qual contrasta com os primados mais elementares da cidadania fiscal. Agravando essa situação, tem-se o fato de que os cidadãos são compelidos a contribuir com o custeio de um Estado que, além de perdulário, é ineficiente ao gastar, porque não procura empregar os recursos arrecadados em ações que efetivamente possam trazer benefícios concretos e duradouros para a população.

Considerando que o ponto de partida para a busca de soluções adequadas para qualquer problema é a identificação dos fatores que lhe dão origem, vê-se que é de todo relevante lançar luzes sobre algumas das principais falhas de planejamento da política tributária, de modo também a evidenciar os seus reflexos sobre as relações travadas entre o Fisco e o contribuinte, os quais contribuem para a desconstrução da cidadania fiscal no país (CHAGAS JUNIOR, 2014, p. 133).

O pagamento de impostos trata-se, consoante o magistério de Nabais (1998, p. 185), de um dever fundamental, ou seja, um instituto jurídico cuja disciplina é traçado ao nível constitucional, integrando a própria constituição do indivíduo. Não pode mais o imposto ser considerado simples relação de poder, em que o Estado exige e os súditos se sujeitam, nem como mero sacrifício para os cidadãos. Deve se entendê-lo como “contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (NABAIS, 1998, p. 185).

De acordo com Buffon (2014, p. 169), em outros períodos históricos, os deveres fundamentais ocupavam um posto tão significativo quanto os direitos. Em Roma, por

exemplo, o funcionamento da República dependia do cumprimento, por parte dos cidadãos, de certos deveres, como o serviço à pátria, a solidariedade e o voto.

O dever de pagar impostos está consagrado expressamente na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e, juntamente com o dever de obediência e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de utilidade pública, foram consagrados na maioria dos textos constitucionais liberais (BUFFON, 2014, p. 170).

Com essa postura minimamente comprometida com a realidade, não restará superado o denominado “dilema típico de nossa época”, segundo qual todos querem viver às custas do Estado, mas rejeitam a ideia de que este Estado possa financiar-se mediante arrecadação de tributos. Esquecem, pois, que é o Estado que vive à custa de todos (BUFFON, 2014, p. 170).

A vida em sociedade impõe deveres fundamentais, e esta ideia é corroborada pelo princípio da solidariedade, haja vista que o desenvolvimento e o bem-estar do agrupamento social dependem diretamente da participação e da contribuição de cada cidadão. Afinal, o Estado, a fim de cumprir suas tarefas, exige certos recursos dos seus cidadãos, não constituindo a tributação um objetivo em si mesma, mas o meio pelo qual o Estado cumpre seus objetivos. Foi com a consolidação do Estado como ente aglutinador da necessidade de organização e mediação das relações dos homens, que os tributos se constituíram como um acordo entre Estado e a sociedade, sua financiadora, com o fito de atingir o objetivo para o qual o Estado foi concebido (SILVA, 2007, p. 60). Na lição de Nabais (1998, p. 185).

Um meio que, por um lado, pressupõe um certo tipo de estado do ponto de vista do seu suporte financeiro – um estado fiscal – e, de outro, se traduz, atento o seu actual carácter social, na exigência de uma parte considerável do rendimento ou patrimônio, enquanto tais ou enquanto gastos ou consumidos na aquisição de bens e serviços, dos seus cidadãos.

O dever fundamental de pagar tributos é, pois, legitimado e corroborado pelo dever de solidariedade entre os membros do agrupamento social, o que reitera a importância do conhecimento dos cidadãos acerca da função social da tributação para uma efetiva cidadania fiscal. Na lição de Buffon (2014, p. 177), “em face do dever fundamental de pagar tributos, uma concepção adequada de cidadania passa pelo reconhecimento de que o cidadão tem direitos, porém, em contrapartida, também deve cumprir seus deveres dentro de uma sociedade”. O dever fundamental de pagar tributos seria então o dever supremo da cidadania, pois o seu descumprimento acarretaria dificuldades na efetivação de todos os direitos.

Em vista disso, é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de

realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional (BUFFON, 2014, p. 178).

De acordo com o princípio da solidariedade aquele que detém maior capacidade econômica deve contribuir com parcela mais significativa da carga tributária. No magistério de Nabais, a solidariedade se relaciona com o sentimento de pertença a um grupo social, notadamente, ao Estado.

[...] a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidades, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade (NABAIS, 2007, p. 112).

Dentre as quatro máximas da tributação salientadas por Smith (2005, *passim*), encontra-se a igualdade, segundo a qual, as contribuições devem ocorrer da maneira mais proporcional possível à renda que esse contribuinte adquire sob a proteção do Estado. É o que viria a ser denominado de capacidade contributiva.

Ressalta Nabais (1998, p. 226), quanto à finalidade do imposto atualmente, que sua função é instrumental, uma vez que há fins fiscais e extrafiscais, mas também por não constituir um fim em si mesmo, mas um meio, um instrumento para que o Estado possa realizar suas tarefas.

Pois bem, olhando para a evolução do conceito de imposto, podemos dizer que ele foi progressivamente penetrado pelas finalidades ou objetivos extrafiscais. Assim, o conceito de imposto foi sucessivamente considerado, ao longo da evolução do estado fiscal, compatível com uma função exclusivamente fiscal, com uma função principalmente fiscal, com uma função paritariamente fiscal, com uma função ao menos secundariamente fiscal e até com uma função exclusivamente extrafiscal (NABAIS, 1998, p. 227).

Buffon então destaca que a solidariedade pode ser vislumbrada tanto pelo enfoque da fiscalidade, quanto pela extrafiscalidade. Neste ponto, insta ressaltar a importância da vertente da solidariedade pela fiscalidade:

Em relação à primeira, o Estado exige do cidadão o pagamento de tributos não vinculados (especialmente impostos), tendo por fim precípua a obtenção de receitas, sendo que, nessa atividade, dispensa ou concede um tratamento menos gravoso àqueles cidadãos ou grupos com menor capacidade econômica. Se, por um lado, a ideia de solidariedade social implica tratamento menos gravoso, por outro, impõe a assunção de um ônus mais significativo para aqueles cidadãos com maior capacidade econômica, especialmente pela via da progressividade de alíquotas (BUFFON, 2014, p. 176).

Ainda que haja certa irrisignação e descontentamento, a legitimação tributária garante a aceitação dessas exações, bem como sua eficácia. Para tanto, porém, é preciso uma

relação harmônica entre fisco e sociedade, baseada, notadamente, na transparência. O Estado e a tributação não podem ser vistos como antagonistas, mas como promotores do bem-estar social. Deve se evitar que brote “no sujeito passivo o sentimento de que o Direito é um mecanismo repressor que só opera contra ele. Algo inteiramente contrário ao propósito de educar o cidadão quanto ao cumprimento de seus deveres tributários” (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 39).

É preciso, por outras palavras, não apenas que o contribuinte ouça, mas que ele se convença, pela observação do exemplo, que a autoridade fiscal não é sua inimiga e que a lei não é respeitada apenas quando isso beneficia a Administração Tributária. Quando isso acontecer, por meio do prestígio aos princípios de legitimação antes apontados, a eficácia da norma tributária será consideravelmente incrementada (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 37).

Para a concepção liberal clássica de autores como Smith e Mill, “o fim do imposto devia ser apenas o da obtenção de receitas, receitas que deviam limitar-se às imprescindíveis para a realização de tarefas do Estado – tarefas políticas e não tarefas econômicas que eram, por natureza, pertença da sociedade” (NABAIS, 1998, p. 227). Ademais, no magistério do retrocitado mestre português pregava-se ainda a neutralidade do imposto, o qual deveria ser mínimo, geral, proporcional e exclusivamente fiscal, de modo a causar o menor sacrifício aos cidadãos.

Nabais (1998, p. 186) destaca, ainda, que os destinatários do dever fundamental de pagar os impostos abrangem não apenas os cidadãos-contribuintes (fiscalmente capazes), mas incluem também pessoas jurídicas, e até mesmo estrangeiros e apátridas.

Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) direito fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a opressão fiscal, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender. Há isso sim o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva (NABAIS, 1998, p. 186).

Incumbe aos cidadãos-contribuintes, pois, como bem destaca Nabais (1998, p. 186), o dever fundamental de suportar os custos da comunidade. Os impostos são, pois, o preço pago pela manutenção da liberdade e de uma sociedade civilizada. Os cidadãos, conscientes do dever de serem solidários, despertam a consciência de contribuir para o bem comum.

3.2 Breve histórico da tributação sobre o consumo

A tributação sobre o consumo não se trata de fenômeno recente. Há referências à existência de tributos sobre o consumo desde a antiguidade, consoante nota-se pelo estudo da cultura dos povos antigos, como os egípcios, gregos e romanos (AMARO, 2006, *passim*). Os indícios são de que a tributação esteja presente em todas as agregações humanas, consistindo em uma prestação em pecúnia ou em bens, a qual era arrecadada pelo chefe daquele agrupamento com o escopo de financiar os gastos oriundos da vida em sociedade.

Com o advento da idade média, os tributos passaram a ser exigidos pelos senhores feudais, devendo cada servo pagá-los a seu respectivo suserano. Destaque-se que, em razão da descentralização política e econômica, a maior parte do pagamento desses encargos era procedido *in natura*, através da cessão de parte das colheitas e demais produtos.

Nessa época, tributar o patrimônio ou o rendimento era praticamente inócuo, motivo pelo qual se tornou mais vantajoso cobrar impostos sobre o consumo, uma vez que habitualmente havia trocas comerciais.

Utilizando-se a classificação de Hugo de Brito Machado (2006, p. 75), o qual divide os impostos em quatro grupos de acordo com a natureza do fato gerador, quais sejam, os impostos sobre o comércio exterior; sobre o patrimônio e a renda; sobre produção e circulação; e especiais, pode-se dizer que a base da tributação do início da idade média e da era moderna constituía-se pelos tributos cobrados sobre a produção e a circulação, e essa tributação tendia a aumentar na medida em que evoluía o comércio. A denominada tributação indireta demonstrava-se, pois, muito mais eficaz que a direta.

No final da idade média, à medida que surgia o Estado, como conhecemos hoje, surgia também o denominado Estado Fiscal, o qual era sustentado pelos “súditos”, em especial a nova classe burguesa. A era moderna, na medida em que trouxe novos hábitos de consumo, principalmente a partir do consumo de especiarias, acabou por intensificar ainda mais a tributação do comércio. Nessa época, em razão do Absolutismo, o Estado era basicamente sustentado pelos tributos pagos pelos burgueses e demais trabalhadores.

Não podemos olvidar ainda que a pesada tributação, em especial sobre a produção e o consumo, foi componente primordial das principais revoluções do fim do Século XVIII, como a Francesa e a Independência dos Estados Unidos da América.

Já no século XIX, a Revolução Industrial foi responsável por inúmeras e rápidas mudanças na sociedade, tendo sido esta fase responsável pela transformação da atividade econômica para os parâmetros atuais. A partir dessa fase, houve, em razão da imensa

evolução tecnológica, o incremento na produção.

Surgia a produção em massa, o que proporcionou o desenvolvimento da tributação sobre a industrialização e produtos dela derivados. Os denominados impostos sobre o consumo, que até então se limitavam à mercantilização de bens, passaram a incidir sobre uma ampla diversidade de operações, como, *verbi gratia*, não apenas vendas, mas também a prestação de serviços e a produção de bens industrializados.

No Brasil, essa modalidade de tributação merece destaque a partir da Proclamação da República, com a primeira consolidação do imposto onerando as atividades mercantis, em detrimento dos vários impostos presentes à época do Brasil-Império, os quais eram exigidos de forma assistemática.

Como registra Alcides Jorge Costa (2005, p. 98), apenas com o advento da Constituição de 1934, o aludido imposto passou a ser de competência dos Estados, sob o rótulo de “Imposto sobre Vendas e Consignações”. Este foi mantido, em suas linhas gerais na Carta posterior, de 1937 (TAVOLARO, 2010, p. 37). Destaque-se que esses impostos sobre o consumo sempre constituíram importante fonte de receita para os entes.

O subsequente ICM - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - nessa ordem de ideias, nada mais era do que uma repetição do imposto sobre vendas e consignações, tendo apenas passado por reformulação com a Emenda n. 18, de 1965, quando se tornou não cumulativo (MACHADO, 2006, p. 372).

No cenário federal, concomitantemente às mudanças dos impostos de competência estadual, o IPI tomou o lugar do Imposto do consumo; e no âmbito dos municípios, nascia o Imposto sobre Serviços (ISS).

Na Constituição de 1988, o ICM é substituído pelo ICMS, ampliando seu âmbito de incidência, passando a ser exigido também nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviço de comunicação, o que, juntamente com o elastecimento da lista de serviços abrangidos pelo ISS, contribuiu para o aumento da receita dos Estados e Municípios.

Também sob a vigência da Constituição de 1988 foram instituídas contribuições que oneram a produção e o consumo, *in casu*, as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

3.3 Conceito de tributos indiretos

No contexto do conhecimento acerca dos tributos, o qual é de suma relevância para a concretização da cidadania fiscal, devemos salientar a problemática dos denominados tributos indiretos, os quais, em regra, representam, segundo a maior parte da doutrina, um repasse econômico aos consumidores, sem, no entanto, haver, pela maior parte da população, o conhecimento do montante de tributo que incide sobre determinado consumo de bem ou serviço.

Saliente-se que, na classificação tradicional, entende-se que tributo indireto seria aquele devido pelo contribuinte de direito, mas suportado pelo contribuinte de fato, sendo o contribuinte *de iure* o sujeito passivo da relação jurídica tributária, o qual, contudo, repassa o ônus ao contribuinte *de facto*, muitas vezes através do aumento do preço do produto. Para Machado Segundo (2011, p. 13), então, tributo indireto se caracteriza por ser legalmente devido por um sujeito, mas economicamente ser suportado por outro. Daí chamar-se o primeiro de contribuinte de direito e, o segundo, contribuinte de fato.

Nesse sentido, Melo (2013, p. 67) destaca:

Entre outras, merece menção, pelo seu impacto, a classificação clássica segundo o critério da repercussão econômica: tributos indiretos são aqueles em que o responsável pelo pagamento pode transferir o ônus econômico para outrem. [...] o perfil 'indireto' dessa tributação estaria na interposição, entre quem 'efetivamente paga' e o Fisco, de um sujeito apenas legalmente obrigado (MELO, 2013, p. 67).

Nesse contexto, torna-se cristalino que se incluíam nessa classificação os tributos sobre o consumo, haja vista que incidem sobre operação cuja base de cálculo consiste no próprio valor da operação, como é o caso do ICMS, *verbi gratia* (MACHADO SEGUNDO, 2011). Em outro giro, denominar-se-iam diretos aqueles tributos em que não houvesse a referida “repercussão” para figura alienígena à relação tributária, havendo assim a confusão do contribuinte de direito com o de fato.

Na definição de Sousa (1975, *passim*), tributos diretos seriam os suportados pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento, enquanto os indiretos configurariam os que são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa, que por sua vez os transferirá ou suportará definitivamente. Por esse motivo, diz-se que o tributo indireto tem dois contribuintes, *in casu*, o de direito, que é o obrigado por lei ao pagamento, e o de fato, que arcará em caráter definitivo com o ônus.

Saliente-se que a jurisprudência dos tribunais brasileiros tem considerado como parâmetros para distinguir impostos diretos e indiretos o critério da translação econômica e o critério que leva em consideração o fato gerador do tributo, sendo indiretos os que oneram operações em que há dois envolvidos e cujo valor admite ser repassado por um dos sujeitos ao outro mediante inclusão no preço.

Segundo o pensamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), é indireto aquele tributo que incide sobre operação que envolve uma dualidade de sujeitos e que tem por base de cálculo o valor dessa operação, sendo o tributo acrescido ao preço e transferido ao comprador ou tomador, o qual arca com o ônus. De acordo com o entendimento predominante do referido tribunal⁸, seriam indiretos apenas o ICMS, o ISS quando cobrado de forma não fixa⁹, e o IPI.

Sabe-se que essa classificação e a própria conclusão a que chegou o STJ são bastante frágeis e têm uma série de inconsistências, mas o problema maior é, na verdade, o que se extrai como consequência da constatação de que um tributo é ‘indireto’ (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 39).

Parte da doutrina, não obstante, conforme veremos adiante, reputa conflituosa a retrocitada classificação, uma vez que, em tese, a transferência do encargo a terceiro pode se apresentar em qualquer tributo, e não somente nos reputados “indiretos”; e, por outro lado, também é possível que não haja qualquer transferência mesmo nos tributos sobre o consumo elencados pelo Superior Tribunal de Justiça.

3.3.1 Tributos indiretos versus tributos diretos: Há pertinência nessa classificação?

Primeiramente, insta ressaltar a celeuma que existe em torno da própria classificação dos tributos entre diretos e indiretos.

Insta inicialmente ressaltar que a ora analisada divisão trata-se de uma classificação, motivo pelo qual encerra apenas uma qualificação útil. A classificação busca, em razão da necessidade humana de separar as coisas de acordo com suas qualidades e aspectos distintivos, reordenar elementos da realidade de acordo com os interesses de quem procede à classificação, considerando-se os aspectos de semelhanças ou de distinção (CINTRA, 2013, *passim*; MACHADO SEGUNDO, 2011, *passim*). Dessarte, por não

⁸ STJ, 1a T., AGA 452.588/SP, DJ de 5 abr. 2004, p. 205.

⁹ STJ, 1a T., AgRg no Ag 692.583/RJ, j. em 11 out. 2005, DJ de 14 nov. 2005, p. 205, rep. DJ de 28 nov. 2005, p. 208.

configurar verdade absoluta, não cabe sequer falar em classificações erradas, mas apenas em classificações úteis ou inúteis, motivo pelo qual há diversas classificações que dividem os tributos em diretos e indiretos.

Essa classificação em tributos diretos e indiretos pode estar relacionada ao simples fato de a tributação ser sobre a renda e o patrimônio, ou ser sobre o consumo; ou pode ainda se referir à repercussão econômica, sendo diretos os que não repercutem, e indiretos o que o fazem.

Diversos doutrinadores reputam a dita classificação como sendo de caráter apenas econômico, e não científico, não podendo, pois, ser levada em consideração para fins jurídicos (MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 09). Ainda há juristas que aceitam resignadamente a classificação, afirmando inclusive que os impostos incidentes sobre o consumo seriam indiretos, enquanto seriam diretos os que incidem sobre o patrimônio e renda (MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 13). Carvalho (2012, p. 16), por exemplo, leciona que:

A histórica classificação dos tributos em diretos e indiretos nasceu, concomitantemente, com a distinção entre as figuras dos contribuintes em ‘de fato’ e ‘de direito’. Nos tributos diretos, confundem-se, em uma só, essas duas categorias de contribuintes; nos indiretos, o contribuinte de direito é obrigado a pagar ao Fisco e o de fato a arcar com o ônus econômico da exação: é o fenômeno da repercussão ou translação, assim denominado pela Ciência das Finanças.

Destaca-se, no entanto, a classificação que usa como critério de distinção a repercussão econômica e a questão da transferência a outrem, de forma efetiva ou potencial, do ônus econômico pelo responsável pelo pagamento. O caráter indireto estaria justamente nessa figura intermediária, interposta entre o fisco e o contribuinte de fato.

Fator primordial para a distinção clássica entre a tributação do tipo direta e a indireta é, pois, o fenômeno da repercussão, haja vista que a tributação das transações comerciais pode ser inteiramente transferida aos compradores se cobrada dos vendedores, já que, por definição, tributos diretos são aqueles que não podem repercutir, enquanto tributos indiretos podem repercutir (SAUSGRUBER E TYRAN, 2005, p. 43).

*According to Atkinson and Stiglitz, this incidence-based distinction between direct and indirect taxes is the one that is most common in the public finance literature. However, criteria based on the method of administration of tax payments or on the possibility to adjust the tax payment to individual characteristics of the taxpayer are also used in the literature to distinguish between direct and indirect taxes*¹⁰(SAUSGRUBER E TYRAN, 2005, p. 43).

¹⁰ Em nossa tradução livre: De acordo com Atkinson e Stiglitz, essa distinção baseada na incidência entre tributos diretos e indiretos é a mais comum na literatura de finanças públicas. No entanto, critérios baseados no

A diferenciação entre tributos diretos e indiretos é bastante criticada, haja vista que vários dos ditos tributos diretos podem também repercutir, assim como os chamados tributos indiretos. Dessarte, um tributo pode pertencer ora a um grupo ora a outro, a depender da situação. Ademais, a referida classificação apenas justificaria o que ocorre na prática, ao invés de apresentar um critério abstrato (MELO, 2013, p. 66).

A distinção perde muito do seu valor, haja vista que o mero fato de o tributo ser denominado direto não significa que ele não pode repercutir. A classificação, então, entre tributos diretos e indiretos refere-se apenas a uma escolha legislativa, qual seja, quem o legislador pretende que arque com o encargo financeiro: a intenção legal é no sentido de que diretos sejam aqueles suportados pelo contribuinte de direito, ao passo que indiretos sejam aqueles suportados pelo contribuinte de fato. Contudo nem sempre a proposição legal e a intenção legislativa ocorrem na prática, conforme aduz Seligman (1892, p. 183):

It is true, indeed, that the distinction between direct and indirect taxes is robbed of much of its value. For many of the so-called direct taxes may be shifted in the same way as the so-called indirect taxes. In the common parlance the distinction between direct and indirect taxes is practically relegated to the mind of the legislator. What he proposes should be borne by the original taxpayer is called a direct tax, what he intends to be borne by someone else than the original taxpayer is called indirect. is called indirect. Unfortunately the intention of the legislator is not equivalent to the actual result. We must either revise our nomenclature, or declare the present distinction without much value ¹¹.

Como bem assevera Cintra (2013, p. 104), a “simples transferência do encargo financeiro não deveria ser tomada como ponto de apoio a justificar a divisão em impostos diretos e indiretos, já que aquele repasse do custo fiscal é algo incontestavelmente contingencial”.

Destaque-se que nem sempre pode se assegurar que o valor de determinado tributo sobre o consumo sempre será repassado a sujeito distinto, bem como não se pode garantir que o custo tributário de outro imposto jamais será suportado por terceiro.

Watrin e Ullmann (2008, p. 33), através de uma abordagem experimental em seu trabalho, investigam se a diferenciação entre os tributos sobre a renda e sobre o consumo

método de administração dos pagamentos de tributos ou na possibilidade de ajustar o pagamento a características individuais do contribuinte também são utilizadas na literatura para distinguir entre tributos diretos e indiretos.

¹¹ Em nossa tradução livre: É verdade, de fato, que a distinção entre tributos diretos e indiretos perdeu boa parte do seu valor. Vários dos chamados tributos diretos podem repercutir da mesma forma que os denominados tributos indiretos. No senso comum, a distinção entre tributos diretos e indiretos é praticamente relegada à mente do legislador. O que ele propõe que seja suportado pelo contribuinte original é chamado de direto, o que ele pretende que seja arcado por outra pessoa que não o contribuinte original é denominado indireto. Infelizmente, a intenção do legislador não é equivalente ao real resultado. Nós devemos ou revisar nossa nomenclatura ou declarar a presente distinção sem muito valor.

influencia no seu cumprimento. Segundo os dados obtidos pelos pesquisadores, a média de conformação é 0,2 por cento maior na representação (*framing*) da tributação sobre a renda. Segundo os pesquisadores, foram comparadas a decisão de pagamento do tributo entre um esquema de declaração de imposto de renda, o qual pode ser declarado a menor, e um esquema de tributação sobre o consumo, com a possibilidade de se comprar um certo bem ou no mercado legal ou no mercado negro, onde os produtos não são tributados.

*Hence, in our experimental design any differences in compliance can be attributed to a potential behavioral effect, that is, any combination of omitted variables inconsistent between the two tax payment framings*¹² (WATRIN E ULLMANN, 2008, p. 34).

Há diversas definições do que seriam tributos indiretos e de como esses se distinguem dos tributos diretos. A principal distinção surgiu pelo próprio método de pagamento, no qual o contribuinte paga diretamente os impostos sobre a renda às autoridades do fisco, enquanto o pagamento dos tributos sobre o consumo é feito indiretamente através da compra de bens, por exemplo. Atkinson (1977, p. 591) ressalta, no entanto, que essa definição, por ser baseada em poderes legais, tem pouquíssima relevância na análise econômica do tema, revelando, inclusive, que em razão de restrição promovida pela Constituição americana, em determinado período, quanto ao uso de tributo diretos pelo governo federal, a Suprema Corte americana teve de declarar o imposto sobre a renda como sendo um tributo indireto.

No que concerne a definições relacionadas aos efeitos econômicos, a mais comum na literatura de finanças públicas versa sobre a presunção acerca da incidência última da tributação: a tributação direta é definida como aquela imposta sobre a pessoa pretendida a suportar o encargo final, ao passo que a indireta consiste na repercussão a terceiros. Atenta Atkinson, porém, para os casos em que a repercussão nem é zero nem é de 100%.

*Such a definition may, however, lead to difficulties where the degree of shifting is neither zero, as assumed for direct taxes, nor 100 per cent, as assumed for indirect taxes. Moreover, it seems unsatisfactory to relate the classification of taxes to assumptions about shifting which may not in the event be realized (for example, income tax may be shifted via wage bargaining)*¹³ (ATKINSON, 1977, p. 591).

Tendo em vista isso, a atenção é focada no que parece ser essencial à distinção: o

¹² Em nossa tradução livre: Logo, em nosso desenho experimental, quaisquer diferenças na observância podem ser atribuídas a um potencial efeito de comportamento, que é qualquer combinação de variáveis omitidas, inconsistente entre as representações dos dois pagamentos de tributos.

¹³ Em nossa tradução livre: Tal definição deve, contudo, conduzir a dificuldades onde o grau de repercussão não é nem zero, como presumido nos tributos diretos, nem 100%, como presumido para os indiretos. Ademais, parece insatisfatório relacionar a classificação dos tributos a presunções sobre a repercussão a qual pode não se realizar (por exemplo, o imposto de renda pode repercutir através de acordos de trabalho).

fato de os tributos diretos poderem ser ajustados às características pessoais do contribuinte, enquanto os tributos indiretos são cobrados em transações sem levar em consideração circunstâncias do comprador ou do vendedor.

*Such a definition makes no assumption about shifting and in my view corresponds to the feature which most people have in mind when discussing the choice between direct and indirect taxation. It coincides with the definition of 'means-test devices' used by Rolph, which is the class of taxes 'whose base is systematically related to some relevant index of the taxpayer's economic position' (1968, 522). Or, as it was put by Shoup, 'the most useful distinction to make between direct and indirect taxes is that direct taxes can be 'personalized' or tailored to the particular economic and social characteristics of the household being taxed, whereas indirect taxes cannot be so tailored' (1964, 301). The only way in which sales taxes can be related to circumstances is indirectly via the differences in consumption patterns*¹⁴(ATKINSON, 1977, p. 592).

Machado Segundo (2011, p. 09), no entanto, advoga no sentido de que não cabe afirmar ser essa classificação meramente econômica, haja vista que é “no estudo da Economia que se verifica a possibilidade de todos os tributos terem, a depender das circunstâncias, seu ônus transferido a terceiro [...], o que, antes de justificar, desautoriza a pretendida classificação”. Dessa forma,

Mesmo aqueles tributos que oneram o consumo, ou as operações que conduzem o bem da produção ao consumo (como o ICMS, o ISS, e o IPI), podem ter ou não seu ônus transferido a um terceiro, sendo esse aspecto, muitas vezes, de impossível comprovação prática (MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 15).

Dessarte, nota-se que, em verdade, todos os tributos poderiam ser ou não indiretos. Vejamos:

Conquanto não seja tão simples e fácil de entendê-la, o certo é que tampouco se pode ignorar a classificação, até porque há tributos que aparentemente são graduados em função da capacidade contributiva (ou de outra característica) indiretamente manifestada por alguém diverso daquele legalmente definido como sujeito passivo da exação (MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 10).

E completa o autor afirmando ainda que “há, no ordenamento jurídico brasileiro, disposições que fazem alusão à circunstância de certos tributos onerarem produtos e serviços, sendo diretamente suportados por quem os consome. É o caso do art. 150, §5º, da CF/1988” (MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 10). Carvalho (2012, p. 16) afirma se tratar de

¹⁴ Em nossa tradução livre: Tal definição não presume acerca da repercussão e na minha visão corresponde à característica que a maioria das pessoas têm em mente quando se discute a escolha entre tributação direta e indireta. Coincide com a definição de 'teste de condições', usada por Rolph, que é a classe de tributos 'cuja base é sistematicamente relacionada a algum índice da condição econômica do contribuinte' (1968, 522). Ou, como colocado por Shoup, 'a distinção mais útil entre tributos diretos e indiretos é a de que tributos diretos podem ser 'personalizados' ou ajustado às características econômicas e sociais do orçamento doméstico que está sendo taxado, ao passo que os tributos indiretos não podem ser ajustados' (1964, 301). A única forma que os sales taxes podem ser relacionados às circunstâncias é indiretamente, através das diferenças entre padrões de consumos.

perfil mais econômico do que jurídico, certamente pela influência desagregadora que a Ciência das Finanças provocava no desenvolvimento do raciocínio jurídico. É, não resta dúvida, um ângulo de consideração do fenômeno. Outro será, entretanto, o jurídico, complementar ao primeiro e a todos os demais, na descritividade das alterações por que passam as relações sociais, com a percussão das regras do direito na plataforma das condutas intersubjetivas. Por esses motivos, tal classificação foi rechaçada pela doutrina jurídico-tributária moderna e por motivos que julgamos relevantes: trata-se de classificação fundada em critérios econômicos.

Segundo Cintra (2013, p. 102), “a proposta teórica que granjeou posição de destaque [...] é a que elege a existência do suposto fenômeno econômico da ‘repercussão’ ou ‘translação’ do tributo para outro sujeito como critério bastante em si mesmo para identificar a existência de tributos indiretos”. E complementa afirmando

Assim, seriam indiretos aqueles tributos que por sua natureza admitissem a transferência do respectivo encargo tributário (“repercussão fiscal”) do denominado “contribuinte de direito” (aquele que por definição legal integra a relação jurídica tributária) para o chamado “contribuinte de fato” (aquele que suporta o ônus fiscal), restando, pois, configurada a designada “repercussão ou translação econômica (CINTRA, 2013, p. 102-103).

O autor destaca, no entanto, as severas críticas feitas por autores, dentre eles Seligman e Jèze, os quais abordam a artificialidade desse critério para fins de classificação, já que para todos os tributos existiria a possibilidade de ocorrer essa transferência (CINTRA, 2013, p. 103).

Carvalho (2012, p. 16) também salienta que o ônus de todo tributo repercute economicamente, uma vez que importa na definição do custo do produto ou serviço e do seu preço, lecionando no sentido de que a doutrina reformadora tentou demonstrar ser o conceito de contribuinte de fato irrelevante para o direito tributário, uma vez que tal pessoa não figurava na relação jurídica do tributo, mas tão só no vínculo econômico. Afirmam que para fins de incidência das normas tributárias importa conhecer apenas o contribuinte de direito, que é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, sendo irrelevante a ocorrência de repasse econômico. No magistério de Carvalho (2012, p. 20),

o direito cria suas próprias realidades. O crédito tributário é relação jurídica que se estabelece entre os termos da relação: o contribuinte e o Fisco. O nexó jurídico, nesse terreno, é dual, não comportando terceiro ente classificado como ‘contribuinte de fato’.

Para o retrocitado autor, por exemplo, a distinção entre tributos diretos e indiretos não apresenta relevância jurídica no que concerne à incidência tributária, uma vez que descabida qualquer pretensão de classificar os tributos com base nos aspectos econômicos que estes desencadeiem. Afirma o autor que a “repercussão econômica do tributo é objeto de estudo da Ciência das Finanças, não se prestando para a determinação de efeitos jurídicos”

(CARVALHO, 2012, p. 20). Nessa toada, extremamente esclarecedor é o magistério de Hugo de Brito Machado Segundo (2011, p. 117):

A classificação dos tributos em diretos e indiretos, conquanto imprecisa e problemática, preserva sua utilidade [...].

Diz-se indireto aquele tributo que incide sobre uma operação que impele produtos e serviços na cadeia econômica até o seu consumo final, o que enseja a sua consideração no estabelecimento do preço de tais produtos e serviços. Embora todo tributo possa ter seu ônus transferido economicamente a terceiro, dizem-se indiretos aqueles que representam uma parcela do preço, e que, além disso, incidem sobre fatos que, em última análise, consistem na revelação de capacidade contributiva por parte de quem adquire tais produtos e serviços, e não de quem os vende ou presta.

Essa classificação pode ter relevância jurídica, como dito, na fixação de alíquotas desses tributos, que devem levar em conta a essencialidade dos produtos onerados, ou seu caráter supérfluo, ou qualquer outro critério (v.g., ambiental) que recomende o uso do tributo como mecanismo destinado a interferir nos preços.

Em que pese toda a problemática envolvendo a classificação entre tributos diretos e indiretos, nota-se, pois, que há certa utilidade nessa distinção, notadamente no que concerne à essencialidade, ao caráter velado da tributação indireta e a relação da incidência tributária sobre o consumo com o efetivo exercício da cidadania fiscal.

3.4 Tributação indireta, justiça e equidade

Os impostos possuem fatos geradores independentes de quaisquer atividades estatais diretamente relacionadas às pessoas que contribuem, buscando eventos reveladores de fatos-signos de capacidade contributiva, seja em torno da renda em si, transformada em capital ou patrimônio, ou ainda no momento em que há consumo. Consoante o escólio de Coelho (2013, p. 397), o legislador busca, na tributação sobre o consumo, a capacidade contributiva dos consumidores de bens e serviços e os tributa valendo-se da proporcionalidade (quem gasta mais paga mais) e da seletividade (quem gasta com itens caros paga ainda mais).

Segundo o retrocitado autor, esses desideratos são alcançados seja pela técnica da não-cumulatividade (repercussão jurídica), no caso dos Impostos sobre Valor Agregado (IVA), seja pela repercussão econômica, como nos impostos sobre vendas finais (*Sales taxes* dos Estados Unidos da América). Saliente-se que em “qualquer desses casos o legislador quer que o consumidor final suporte o custo dos impostos incidentes sobre os atos de gastar a renda no consumo de bens e serviços” (COELHO, p. 397).

No entanto, para os contribuintes de fato, as características da tributação indireta são notadamente negativas, tendo em vista que essa forma de tributação culmina em

fenômenos como o da regressividade e da dificuldade de acesso à justiça pelos contribuintes de direito e de fato, além do seu caráter velado, o qual, como será mais detalhado nos tópicos seguintes, enseja uma situação de anestesia fiscal.

O caráter velado e a falta de transparência propiciada pela tributação incidente sobre o consumo, por ser suportada, de forma econômica, pelo contribuinte de fato através do pagamento de um preço mais elevado, acaba ensejando o fenômeno denominado por Aliomar Baleeiro de “anestesia fiscal”.

No magistério de Watrin e Ullmann (2008), para um indivíduo racional, apenas importaria o *quantum* a ser pago. Mas pesquisas têm abordado como os contribuintes percebem o encargo fiscal: torna-se então relevante quem tem de proceder à transferência ao Fisco. Quando os contribuintes não procedem eles mesmo a esse pagamento, a percepção sobre os encargos fiscais é bem menor, mesmo que o encargo econômico seja o mesmo de outras operações em que os tributos são pagos diretamente pelo cidadão-contribuinte.

*In his experiments, Sausgruber (2002) finds that the mere question of who has to transfer the taxes to the tax authorities (the company or the consumer) leads to a significant difference in the perceived tax burden. When individuals do not have to transfer the taxes, the perception of tax burden is significantly lower, even though economic burden is the same*¹⁵ (WATRIN; ULLMANN, 2008, p. 36).

Esse efeito ocorre porque, no caso da tributação indireta, há o fenômeno da repercussão econômica, ou seja, o processo de transferência do tributo para outrem (*shifting*):

*First, a tax is imposed to some person; secondly, it may be transferred by him to a second person; thirdly, it may be ultimately borne by this second person, or transferred to others by whom it is in last instance assumed [...] The incidence of the tax is therefore the result of the shifting, and the real economic problem is the study of the shiftings*¹⁶ (SELIGMAN, 1892, p. 125-126).

Como será melhor abordado adiante, Sausgruber e Tyran (2005, p. 39) não apenas defendem que a repercussão econômica gera uma percepção distorcida nos contribuintes, como denominam essa teoria de “hipótese de Mill”, em referência a Stuart Mill, o qual já levantava a ideia de que os tributos indiretos ensejariam uma certa ilusão fiscal nos contribuintes.

¹⁵ Em nossa tradução livre: Em seus experimentos, Sausgruber conclui que a mera questão sobre quem tem de transferir os tributos para as autoridades fiscais (a empresa ou o consumidor) leva a uma significativa diferença na percepção do encargo tributário. Quando os indivíduos não tem de transferir os tributos, a percepção da carga tributária é significativamente menor, mesmo que o encargo econômico seja o mesmo.

¹⁶ Em nossa tradução livre: Primeiro, um tributo é imposto sobre uma pessoa. Em segundo lugar, ele pode ser transferido por ele para uma segunda pessoa; em terceiro lugar, ele pode ser finalmente suportado por essa segunda pessoa ou transferido para outros por quem é em última instância assumido [...] A incidência do tributo é, pois, o resultado da repercussão, e o verdadeiro problema econômico é o estudo das repercussões.

Outro aspecto de cunho negativo para os contribuintes, mormente os contribuintes de fato, os quais, apesar de não figurarem na relação tributária propriamente dita, arcam com os encargos econômicos, é a regressividade da tributação do consumo.

Esse fenômeno cognominado regressividade, apesar de se tratar de um termo de certa forma impróprio, uma vez que não se está diante de fenômeno diametralmente oposto ao da progressividade, consiste no fato de se onerar proporcionalmente mais aqueles que têm menos dinheiro à disposição. Em oposição à igualdade e à capacidade contributiva, quem menos possui paga mais e essa situação “ocorre quando os bens e serviços essenciais são mais tributados que os supérfluos ou luxuosos, onerando os mais pobres” (COELHO, 2013, p. 399). Esse fenômeno acontece porque os mais abastados podem se desfazer de um montante maior de dinheiro, porque o excedente que possuem tem um valor menor para eles, podendo se desfazer de mais dinheiro sem uma perda maior de bem-estar, ao passo que para as pessoas de menor renda é considerável a porcentagem de seus rendimentos despendidas no consumo de bens para sua subsistência.

Apesar de a seletividade representar papel importante na tentativa de concretizar uma justiça fiscal na tributação sobre o consumo, tem-se que, no caso se pessoas de renda discrepantes adquirindo um mesmo produto, não se pode negar a presença da regressividade, haja vista que o valor despendido pelo contribuinte mais pobre para arcar com a parcela do preço do produto que constitui tributos indiretos é muito mais representativa para o seu orçamento do que para a renda do contribuinte mais abastado.

Ao onerar produtos e serviços, tornando mais elevados seus preços, tais tributos atingem, do ponto de vista econômico, os consumidores, e toda tributação do consumo é regressiva, ou implica maneira regressiva de se tributar, indiretamente a renda. Isso porque quanto menor a renda, maior a porção dela aplicada no consumo e, nessa condição, indireta ou economicamente alcançada pela forma de tributação em análise (MACHADO SEGUNDO, 2013, p. 235).

A regressividade pode ser minimizada pela adoção de alíquotas seletivas, que onerem de forma mais branda os produtos essenciais e de forma mais agressiva aqueles supérfluos. Saliente-se, contudo, que essa medida, além de tornar a administração tributária mais complexa, muitas vezes não possui os efeitos desejados (MACHADO SEGUNDO, 2013, p. 235).

No caso brasileiro, ainda há outro agravante: diversos produtos e serviços reputados essenciais, como a energia elétrica, são tributados com alíquotas extremamente elevadas, ao passo que a cesta básica não é suficientemente desonerada (COELHO, 2013, p.

399). Outra medida, proposta por Machado Segundo, seria a aplicação de alíquota menor para a tributação sobre o consumo, aliada a uma tributação progressiva mais pesada quanto à tributação incidente sobre o patrimônio e sobre a renda, haja vista que a regressividade do sistema tributário não é consequência apenas de um tributo, mas do conjunto (MACHADO SEGUNDO, 2013, p. 236).

Acrescentaríamos a essas ideias, ainda, a noção de que a justiça tributária se obtém com muito maior eficiência se considerado também o gasto. Um sistema de arrecadação altamente progressivo pode ser inteiramente neutralizado se os gastos públicos favorecerem também as pessoas mais ricas. A realidade brasileira parece bem distante disso, com uma tributação sobre o consumo superior a 20% (somados ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, pode-se em muitos casos passar de 30%, mesmo para produtos não supérfluos ou suntuosos), realidade bem diferente da de países como o Japão (tributação do consumo em 5%), a Coreia (10%) ou o México (15%). A carga brasileira, se considerado não apenas o ICMS, mas também o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS, é talvez a maior do mundo sobre o consumo, superando até mesmo a de países como a Suécia (25%), que não apenas tributam progressivamente patrimônio e renda em patamares elevados, como oferecem à sua população serviços públicos de alta qualidade (MACHADO SEGUNDO, 2013, p. 236).

Estudos feitos nos anos 70 e 80 nos atuais países da União Europeia mostram que quanto ao Imposto sobre valor agregado na Europa (*Value-added tax* ou VAT), normalmente, certa progressividade é percebida para rendas muito baixas e certa regressividade é notada para rendas mais altas (CNOSSEN, 1998, p. 224).

*Widely applied zero rating is responsible for the slight progressivity of the United Kingdom's VAT. Rate differentiation makes the tax broadly proportional in Germany, the Netherlands, and Belgium. The Swedish VAT used to apply a single rate of tax without any differentiation for essential commodities; as might be expected, its impact was generally more regressive than that of a proportional income tax. Notice, however, that these studies posted gross income as the denominator of the ratio of tax paid to income received. If consumption, disposable income or permanent income had been taken as the denominator, the burden would be more progressive – or less regressive – than indicated*¹⁷ (CNOSSEN, 1998, p. 244).

Alguns desses estudos dão suporte à ideia de que a distribuição do encargo do VAT é amplamente proporcional quando medida quanto ao consumo como base, e de certa forma regressivo quando relacionado à renda. Contudo, esses estudos também indicam que o impacto do VAT muda menos do que esperado quando bens essenciais são tributados com alíquota zero (como no Reino Unido), tributado a uma menor alíquota (como nos Países

¹⁷ Na nossa tradução livre: Amplamente aplicada, as alíquotas-zero são responsáveis pela leve progressividade do VAT do Reino Unido. Diferenciações nas alíquotas fazem o tributo amplamente proporcional na Alemanha, na Holanda e na Bélgica. O VAT sueco costumava aplicar uma única alíquota sem qualquer diferenciação para bens essenciais; como esperado, seu impacto foi de forma geral mais regressivo do que o de um imposto de renda proporcional. Note-se, no entanto, que esses estudos colocaram a renda bruta como denominador da razão entre o tributo pago e a renda recebida. Se o consumo, a renda disponível ou a permanente fossem considerados denominadores, o encargo seria mais progressivo – ou menos regressivo – que o indicado.

baixos), ou tributado pela alíquota comum, como na Dinamarca e na Noruega. A justificativa parece consistir no fato de que os padrões de consumo de várias classes econômicas têm convergido, motivo pelo qual a aplicação de alíquotas mais altas ou mais baixas tem se tornado cada vez menos importante para aumentar a progressividade ou para diminuir a regressividade (CNOSSEN, 1998, p. 245).

Destarte, apenas a alíquota zero não é suficiente como instrumento de eliminação do impacto da tributação do consumo sobre os mais pobres, uma vez que, em diversos casos, os mais abastados acabam gastando mais do que os pobres com produtos básicos que sofreram redução de alíquotas, o que acaba por isentar os mais pobres mas isenta mais ainda os ricos.

Whatever the case, on the whole, there is general agreement that the VAT is a relatively ineffective instrument to narrow differences in pre-tax incomes and, by extension, to eliminate the impact of the tax on the poor. In Ireland, for example, it was found that although the poor spend relatively more of their income on groceries than the rich, in absolute amounts the rich spend twice as much as the poor (Ireland, Commission on Taxation, 1984). Consequently, Ireland's zero rating of groceries gives twice as much tax relief to high-income groups than to low-income groups – an odd way of alleviating the plight of the poor. In the same vein and perhaps more telling, a study in Sweden showed that abolition of that country's standard rate on groceries would mainly benefit single people with higher incomes¹⁸ (CNOSSEN, 1998, p. 245).

Destaque-se, ainda, que alíquotas diferentes provocam um significativo aumento no custo da administração e da cobrança para o fisco, bem como aumentam os custos dos empresários, principalmente dos menores estabelecimentos.

Ideally, a firm that deals in products with different rates – for example, a grocery that sells lower-rated milk along with standard-rated soft drinks – should keep separate accounts for the different kinds of items. It is usually not possible to do so. But if the VAT on differentially taxed products cannot be accounted for separately, the tax liability must be determined by applying presumptive methods, an approach that increases the difficulty of monitoring the taxable person's compliance. Furthermore, there is evidence that the increase in compliance costs on account of differentiated rate structures is distributed regressively [...]: small businesses bear proportionately more of the burden than large ones¹⁹ (CNOSSEN, 1998, p. 246).

¹⁸ Em nossa tradução livre: Qualquer seja o caso, no total, há uma concordância geral de que o VAT é instrumento relativamente ineficaz para estreitar diferenças nas rendas pré-tributárias e, por extensão, para eliminar o impacto dos tributos nos pobres. Na Irlanda, por exemplo, descobriu-se que apesar de os pobres gastarem relativamente mais da sua renda com alimentos essenciais do que os ricos, em termos absolutos o rico gasta duas vezes mais que o pobre (Irlanda, Comissão de Tributação, 1984). Consequentemente, a alíquota zero irlandesa sobre gêneros alimentícios básicos desonera duas vezes mais os grupos de alta renda do que os de baixa renda - modo estranho de aliviar o dilema dos pobres. No mesmo estilo e talvez mais significativo, um estudo na Suécia mostrou que a abolição da alíquota padrão daquele país sobre gêneros alimentícios beneficiaria principalmente os solteiros de alta renda.

¹⁹ Em nossa tradução livre: Idealmente, uma empresa que negocia produtos com alíquotas diferentes - por exemplo, uma mercearia que vende leite pouco tributado juntamente com refrigerantes de alíquotas médias - deveriam manter contas separadas para os diferentes tipos de produtos. Normalmente, não é possível fazê-lo.

Atkinson ressalta que há uma tendência a se relacionar tributação direta com o objetivo da equidade e a tributação indireta com o escopo de aumento eficiente de receitas. A relação da tributação direta com a equidade consiste na visão de que a tributação indireta, mesmo que com alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade do produto, é um pobre instrumento de redistribuição.

*This is well illustrated by the Carter Commission, who felt 'no doubt that, from an equity point of view, income taxes are superior to sales taxes [...] If we could be reasonably certain that there would be no adverse economic effects [...] we would recommend that sales taxes be replaced by higher federal income taxes'*²⁰(ATKINSON, 1977, p. 594).

A outra visão é de que a tributação direta seria superior em ambos os casos, e deveria ser empregada tanto para se alcançar equidade quanto eficiência, uma vez que são consideradas capazes de alcançar não apenas esses dois institutos, mas também a um custo administrativo geralmente menor. Dessarte, essa tributação é considerada, em termos econômicos, melhor que a indireta. Aduzem alguns autores, inclusive, que a manutenção dessa forma de exação consiste apenas em resquício do período em que a administração da tributação direta era extremamente dificultosa (ATKINSON, 1977, p. 594).

*This view was stated forcefully in Britain in the Minority Report of the Colwyn Committee in 1927: 'We are ourselves of the opinion that taxes upon commodities [...] are objectionable in principle, and that the important place which they occupy in our tax system can only be defended on the ground that they are survivals from a period when the administration of direct taxation was much more difficult than it is today'*²¹ (ATKINSON, 1977, p. 594).

Atkinson ressalta a tentativa de vários autores, dentre eles Hicks e Hotelling, de demonstrar a superioridade da tributação direta, inclusive para propósitos de eficiência.

Thus in Value and Capital Hicks argued that 'A tax on commodities lays a greater burden on consumers than an income tax. If the price of [taxed commodities falls] as the result of a reduction in taxation, then [there is a reduction in tax receipts]. If this is taken from him by an income tax, he is still left better off, and the government

Mas se o VAT em produtos tributados diferentemente não pode ser contabilizado separadamente, a responsabilidade tributária deve ser determinada pela aplicação de métodos presuntivos, uma abordagem que aumenta a dificuldade de monitoramento do cumprimento dos contribuintes. Ademais, há evidência de que o aumento dos custos para manter uma contabilidade em caso de diferentes alíquotas é distribuída regressivamente [...]: pequenos negócios arcam proporcionalmente mais com encargos do que os grandes estabelecimentos.

²⁰ Na nossa tradução livre: Isso é bem ilustrado pela Comissão Carter, que 'não teve dúvidas de que, a partir de um ponto de vista de equidade, tributos sobre a renda são superiores aos tributos sobre as vendas. [...] Se nós pudéssemos estar racionalmente certos de que não haveria qualquer adversidade econômica [...] nós recomendaríamos que os tributos sobre as vendas fossem substituídos por tributos federais mais pesados sobre a renda.

²¹ Em nossa tradução livre: Essa visão foi determinada fortemente na Grã-Bretanha pelo relatório da minoria do Comitê Colwyn em 1927: 'Nós somos da opinião de que tributos sobre mercadorias são desaprováveis a princípio, e que o importante lugar que eles ocupam no nosso sistema tributário pode apenas ser defendido sob o fundamento de que eles são sobreviventes de um período quando a administração da tributação direta era bem mais difícil do que é hoje'.

no worse off (1939, 41). This argument, although misleading, provides a convenient point of entry into the analytical literature ²²(ATKINSON, 1977, p. 595).

No magistério de Atkinson (1977, p. 599), comparando-se em um caso de economia com sujeitos idênticos, o mais simples dos tributos diretos apresenta-se como superior à tributação indireta, uma vez que permite a minimização de um encargo excessivo. No seu trabalho, o autor busca analisar se essa conclusão é modificada quando trazidas à tona diferenças entre pessoas, como, por exemplo, os variados pagamentos por hora trabalhada.

A discussão sobre equidade foi analisada apenas do ponto de vista da equidade vertical, não tendo sido consideradas as formas de administração, fiscalização e cobrança ou ainda a possibilidade uma forma ser mais propícia à evasão do que outra.

The discussion of equity was concerned solely with vertical equity and did not consider horizontal equity, which some people regard as grounds for preferring direct to indirect taxation. The analysis took no account of the supposed preference of taxpayers for indirect taxation on the grounds that it offers them choice, or that it is less visible. All these matters may well seem to the minister of finance more pressing than the balancing of efficiency and vertical equity on which the optimum tax literature has focused ²³(ATKINSON, 1977, p. 602-603).

Da mesma forma, a teoria da tributação ótima poderia aproximar o trabalho nos mecanismos de incentivos e a revelação de preferências no campo dos bens públicos. No caso da equidade horizontal, o conceito precisa ser clareado e seu status na relação com outros objetivos estabelecidos. Finalmente, é preciso considerar de forma mais geral a noção de encargo da tributação, e a questão da preferência dos contribuintes por uma forma de tributação em detrimento da outra (ATKINSON, 1977, p. 603).

A designação da tributação direta com o fito de alcançar equidade e da tributação indireta objetivando eficiência (visão A) pode, ainda, ser o reverso daquela necessária. A visão de que os tributos diretos são superiores tanto no que concerne à equidade quanto à eficiência (Visão B) tem que ser qualificada como previamente descrito. Destacam os economistas que a própria intuição e o bom senso demonstram a superioridade da tributação direta em termos de eficiência, o que é corroborado pela prova matemática (ATKINSON,

²² Em nossa tradução livre: Dessa forma, em Valor e Capital, Hicks argumentou que ‘Um tributo sobre mercadorias enseja um encargo maior sobre os consumidores do que um tributo sobre a renda. Se o preço de [mercadorias tributadas cai] como resultado de uma redução dos tributos, então [há uma redução nas receitas]. Se esta for retirada dele pelos tributos sobre a renda, ele ainda ficará em situação melhor, e o governo não ficará pior’. Esse argumento, apesar de enganoso, promove um ponto de entrada conveniente na literatura analítica.

²³ Em nossa tradução livre: A discussão sobre equidade estava preocupada somente com a equidade vertical e não considerava a equidade horizontal, a qual algumas pessoas consideram como fundamentos para preferirem a tributação direta à indireta. A análise não levou em consideração a suposta preferência dos contribuintes pela tributação indireta sob os fundamentos de que os oferece uma escolha, ou de que é menos visível. Todos esses aspectos parecem ter mais força sobre o Ministro das Finanças do que o equilíbrio entre eficiência e equidade vertical, no qual a literatura sobre tributação ótima tem focado.

1977, p. 603).

Ademais, como decorrência do caráter velado da tributação indireta, notadamente no Brasil, os contribuintes são privados de diversos direitos, dentre eles o acesso à justiça em caso de pagamento indevido, utilizando o Estado a justificativa de que, na realidade, contribuinte *de iure* repercutiu o ônus do imposto indevido, negando, por outro lado, aos contribuintes de fato essa possibilidade, sob o argumento de que não participam da relação tributária formal (COELHO, 2013, p. 398), sendo o tributo por eles “suportado apenas economicamente, sob a forma de um preço mais elevado” (MACHADO SEGUNDO, 2011). O contribuinte de fato fica em uma

espécie de limbo, muito embora a ciência das finanças e a doutrina demonstrem de modo cabal que o contribuinte de fato é quem suporta a carga tributária nos impostos sobre a renda gasta no consumo de bens e serviços (repercussão jurídica desejada e expressa do ônus fiscal). É dizer: não se cuida, nessa área, de repercussão econômica, fato estranho ao Direito; mas de repercussão jurídica obrigatória, estabelecida legalmente (COELHO, 2013, p. 398).

Os sistemas tributários devem não apenas ser os mais eficientes ou melhores do ponto de vista econômico, mas também devem apresentar um “argumento de moralidade política que justifique a busca do crescimento ou da eficiência sem que se levem em conta outros valores sociais” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 16), notadamente, a justiça. A tarefa árdua, pois, é a efetivação de um sistema concomitantemente eficiente e justo.

As questões da progressão e da escolha da base tributária tendem a se misturar no debate atual. Apesar de haver certo consenso quanto à necessidade dos sistemas tributários tratarem os contribuintes de forma equânime, há dissenso no que concerne ao que seria esse tratamento tributário equitativo, se aquele que preza pela equidade vertical ou ainda o que tem como norte a equidade horizontal. A primeira deve ser entendida como a exigência de tratamento tributário justo entre pessoas com níveis diversos de renda (ou de consumo, ou de qualquer que seja a base tributária), ao passo que a segunda refere-se ao tratamento dispensado a pessoas com níveis de rendas iguais. De acordo com Murphy e Nagel (2005, p. 18), analiticamente “a equidade vertical é mais importante, uma vez que a igualdade de renda só tem significado para a formulação do sistema tributário quando temos a crença de que as pessoas com rendas diversas devem ser tributadas de maneira diversa”.

A cobrança de um imposto fixo igual para todos os cidadãos contribuintes igualmente estaria eivado de iniquidade, por ignorar o fato de que estes não tem a mesma capacidade de arcar com o ônus do pagamento de impostos (MURPHY; NAGEL, 2005, p.

29).

A crença que as diferenças na renda atual devem determinar a distribuição das cargas tributárias porque as pessoas de mais renda têm mais dinheiro à disposição, sendo injusto, pois, cobrar os mesmos impostos de todos porque quem tem mais dinheiro deve pagar mais, apesar de plausível e intuitiva, constitui ideia simples, imprecisa e insuficiente para figurar como fundamento de uma teoria da justiça na tributação (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 30).

Em primeiro lugar, podemos dizer que as pessoas mais endinheiradas podem se dar ao luxo de se desfazer de mais dinheiro porque o excedente de dinheiro que possuem vale menos para elas em termos reais. Assim, elas podem pagar mais do que os pobres [...] sem sofrer uma perda maior de bem-estar. Por outro lado, podemos dizer que as pessoas mais endinheiradas podem se dar ao luxo de se desfazer de mais dinheiro porque, mesmo que façam um sacrifício real maior, a quantia que lhes vai sobrar será também muito maior: em certo sentido, elas ainda terão o suficiente. [...] John Stuart Mill declarou-se explicitamente a favor da primeira dessas possibilidades; é a ele que devemos a ideia do famoso princípio da igualdade de sacrifícios (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 34).

Na lição de Murphy e Nagel (2005, p. 34), de acordo com o princípio da igualdade de sacrifícios, um esquema tributário justo distingue os contribuintes de acordo com sua renda e conseqüentemente cobra mais dos que possuem mais riqueza, com o fito de que cada contribuinte arque com a mesma perda de bem-estar, ensejando um esquema progressivo ou proporcional.

3.5 Da tributação sobre o consumo em outros países: os impostos sobre valor agregado

São diversos os impostos sobre o consumo nos variados sistemas tributários, dentre estes, porém, destacam-se os impostos sobre valor agregado (IVA), os quais são conhecidos dos europeus e canadenses (neste caso, sob a forma de Imposto sobre Bens e Serviços), e é funcionalmente equivalente aos impostos estaduais e municipais sobre as vendas no varejo dos norte-americanos.

A regressividade do referido imposto é, no entanto, temida nos países que o adotam. Recentemente, houve a introdução de um imposto do tipo pelos australianos, o qual se deu “em meio a intensas controvérsias de política partidária [...] com o pretexto de que o mesmo é injusto para com a população de baixa renda” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 131).

A fim de se compensar a injustiça provocada pelos ditos tributos indiretos, há propostas de reformas no sistema tributário americano que incluem “a sugestão de um

reembolso para a população de baixa renda, a fim de compensar a extrema regressividade da prática de se cobrar de todos igualmente uma porcentagem fixa do dólar de consumo” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 132).

Como observa Musgrave, nesse argumento, a ideia de que a melhor base tributária é o consumo e não a renda não é uma conclusão, mas um pressuposto. Isso porque, se a tributação justa cobra impostos dos retornos de investimentos, seria injusto não fazê-lo (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 136).

Há, dentre as propostas, a que trata sobre o tributo fixo (*flat tax*), no qual defende-se a exação de um imposto sobre o valor agregado “no qual os salários são tirados da base tributária das empresas e são tributados, em vez disso, no nível individual” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 132). Há ainda, segundo os retrocitados autores, o “imposto X”, o qual propõe não apenas um grau de isenção pessoal como também alíquotas graduadas. Outro esquema que guarda proximidade com os impostos sobre o consumo é o constituído pelos impostos de dedução ilimitada das economias.

Junto com o imposto sobre as vendas no varejo, o imposto sobre o fluxo monetário é a ideia que mais naturalmente se associa ao conceito de consumo, uma vez que, sob esse esquema, as pessoas são literalmente tributadas pelo seu consumo ou seus gastos: os indivíduos pagam impostos sobre tudo o que recebem, mas deduzem quaisquer quantias economizadas durante o ano fiscal. Uma vez que todo dinheiro não economizado e gasto representa consumo, as retiradas de investimentos e os empréstimos se incluem na base tributária (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 134).

No entanto, ainda há diversas propostas em sentido inverso, almejando a instituições de sistemas tributários baseados precipuamente no consumo, como, por exemplo, o Ato do Tributo Justo (*Fair Tax Act*), debatido no Congresso americano, o qual visa à substituição de tributos sobre a renda e sobre heranças por um tributo nacional sobre as operações de consumo (WATRIN; ULLMANN, 2008, p. 33).

A adoção do VAT é condição *sine qua non* para a entrada de um membro da União Europeia, uma vez que é considerada essencial para o alcance dos objetivos daqueles Estados.

All CEE countries, therefore, have adopted the VAT and have progressively brought it into line with the requirements of the EU's Sixth Directive on Value Added Tax which, subject to specified derogations, prescribes a common basis of assessment, as well as common definitions and administrative procedures for levying the tax. The EU attaches great importance to the VAT, because, unlike the cascade type of turnover taxes levied earlier, it is capable of precisely identifying and rebating the tax on exports, so that they can leave a country free of tax, as well as of taxing imports on exactly the same footing as domestically produced commodities. As a result, the VAT achieves neutrality in the treatment of goods and services entering international trade. Obviously, this is essential for the proper functioning of the EU's internal market which does not permit member states to use their product tax

*systems for protectionist purposes*²⁴(CNOSSEN, 1998, p. 228).

O VAT também tem um aspecto neutro no que concerne à questão de se consumir naquele momento ou poupar para um futuro consumo, ao contrário do que ocorre com os tributos sobre a renda, os quais afetam essa escolha, haja vista sujeitarem tanto o valor poupado quanto os ganhos obtidos por esse investimento à tributação. Logo, pode-se afirmar a superioridade do VAT se comparada a tributação sobre a renda no que concerne à promoção da poupança, e conseqüentemente no estímulo ao crescimento da economia (CNOSSEN, 1998, p. 228).

*Although the VAT reduces the absolute return on saving, that is, the amount of future consumption, the tax does not reduce the net rate of return on saving. In contrast, an income tax does affect the net rate of return on saving, because both the amount saved and the interest earned on that amount are subject to tax*²⁵ (CNOSSEN, 1998, p. 228).

Destarte, por não incidirem sobre o aumento de riqueza, os esquemas de tributação sobre o consumo acabam por isentar os retornos normais dos investimentos, motivo pelo qual se caracterizam pela neutralidade quanto à preferência entre a poupança e o consumo imediato.

É em torno disto que gira boa parte da controvérsia acerca da justiça relativa do imposto sobre o consumo e do imposto sobre a renda [...].

Um dos motivos instrumentais pelos quais isso pode parecer desejável é a ideia de que o aumento dos investimentos é bom para o crescimento econômico. Na medida em que isso é verdade, o sistema tributário deve – considerando-se que tudo o mais permanece sem alterações – procurar encorajar e não desestimular a poupança. Todavia, os dados empíricos disponíveis nos mostram que o comportamento dos investidores não é afetado pelas mudanças nas taxas de retorno pós-tributário (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 135).

Segundo Cnossen (1998, p. 232), vários países impõem uma ou mais alíquotas reduzidas em itens considerados essenciais, como agroprodutos e alimentos, medicamentos, e serviços de transporte público. Além das exceções comuns, como educação e saúde, diversos

²⁴ Na nossa tradução livre: Todos os países da Comunidade Europeia, portanto, adotaram o VAT e progressivamente o deixaram em conformidade com os requerimentos da Diretiva da União Europeia sobre Imposto sobre valor agregado, a qual, submetida a derrogações específicas. Prescreve uma base comum de avaliação, assim como definições e procedimentos administrativos semelhantes para a cobrança do tributo. A União Europeia dá grande importância ao VAT, porque, diferentemente dos tributos em cascata cobrados anteriormente, é capaz de precisamente identificar e rebater os tributos sobre exportação, de forma que eles possam deixar o país livre de tributos, assim como tributar os importados da mesma forma que os bens produzidos domesticamente. Como resultado, o VAT alcança neutralidade no tratamento de bens e serviços no comércio internacional. Obviamente, isso é essencial para o funcionamento apropriado do mercado interno da União Europeia, o qual não permite que os Estados membros usem seus sistemas de tributação para fins protecionistas.

²⁵ Em nossa tradução livre: Ainda que o VAT reduza o retorno absoluto na poupança, ou seja, o montante de consumo futuro, o tributo não reduz a taxa líquida de retorno da poupança. Em contraste, a tributação sobre o consumo não afeta a taxa líquida do retorno da poupança, porque tanto o montante economizado e o lucro ganho com esse montante são sujeitos à tributação.

países da União Europeia isentam diversos produtos, como alimentos, do VAT. Em quatro países, há alguns itens de alíquota zero.

It is widely agreed that a 'good' VAT should tax the broadest possible range of goods and services which are used by or benefit businesses and individuals at a uniform rate, because this would best satisfy revenue and neutrality requirements. There are a number of goods and services, however, the taxation of which does not appear to make much sense - public sector activities-, whose exemption may be desirable on social grounds - health, education, and social services - or that are difficult to reach administratively under a VAT-housing, finance, and insurance²⁶ (CNOSSEN, 1998, p. 232)

Calculando-se a distribuição da carga do VAT, a hipótese normalmente aceita é a de que o tributo repercute para os consumidores que - se presume - arcam com o VAT em proporção aos seus gastos com os bens e serviços tributados. Nessa presunção, um tributo sobre valor agregado com extensão sobre as vendas a varejo, abrangendo todos os bens e serviços, e cobrada a uma alíquota uniforme, teria, por definição, um impacto proporcional quando medido em relação à base tributária do consumo e um impacto regressivo quando medida com relação à renda como base, porque as economias, proporcionais à renda, aumentam quando a renda também aumenta. O impacto proporcional ou regressivo pode ser mitigado, como por exemplo, pode se tornar levemente progressivo ou menos regressivo pela isenção, por alíquotas zero ou pela aplicação de menores alíquotas para bens essenciais que são bem mais consumidos pelos mais pobres, enquanto se aplicam alíquotas maiores para bens supérfluos, muito mais consumidos pelos abastados, senão vejamos:

The proportional or regressive impact may be mitigated, i.e. made slightly progressive or less regressive by exempting, zero-rating, or applying lower rates to essential goods that are disproportionately consumed by the poor, and higher rates to luxury items that are disproportionately consumed by the rich. On this philosophy, most CEE countries have differentiated the rate structures of their VATs. This section examines the extent to which this has been done and the problems that are encountered in taxing goods and services at different rates²⁷ (CNOSSEN, 1998, p. 238-239).

O critério mais básico para a política tributária, no escólio de Cnossen (1998, p.

²⁶ Em nossa tradução livre: É de concordância geral que um 'bom' VAT deva tributar a mais ampla possível série de produtos e serviços que são usados ou beneficiam negócios e indivíduos a uma alíquota uniforme, uma vez que melhor satisfaria os requerimentos de neutralidade. Há inúmeros bens e serviços, no entanto, cuja tributação não parece fazer qualquer sentido – como atividades do setor público – cuja isenção pode ser desejável por motivos sociais – saúde, educação, e serviços sociais – ou que são difíceis de alcançar administrativamente sob o VAT – habitação, finanças e previdência.

²⁷ Em nossa tradução livre: O impacto proporcional ou regressivo pode ser mitigado, por exemplo, ser levemente progressivo ou menos regressivo pelos recursos da isenção, alíquota-zero, ou aplicando alíquotas menores aos bens essenciais que são desproporcionalmente consumidos pelos pobres, e alíquotas altas para os bens supérfluos que são desproporcionalmente consumidos pelos ricos. De acordo com essa filosofia, a maior parte dos países da Comunidade Europeia fizeram diferenciações quanto às estruturas das alíquotas dos seus VATs. Examina-se, então, a extensão em que isso foi feito e os problemas encontrados em tributar bens e serviços a alíquotas diferentes.

247), é uma distribuição justa dos encargos tributários. Mas o VAT não é o instrumento apropriado para implementar essa distribuição. Alíquotas diferenciadas acabam por complicar em demasia a administração do fisco. E, mais importante, alíquotas menores ao invés de alíquotas padrões para os bens essenciais são ineficazes em mitigar o encargo do VAT sobre os pobres. Os miseráveis, que dependem de ajudas financeiras do governo, são ajudados de forma mais efetiva se os pagamentos oriundos de projetos sociais aumentarem, o que aconteceria em consequência de um aumento da carga do VAT. Para classes de rendas mais baixas, os quais dependem parcialmente dessa forma de apoio, seria melhor, segundo o autor, se feitos os devidos pagamentos do VAT e se reduzidas as exações sobre a renda.

*Most important among these shortcomings is the exemption and haphazard lower taxation of various essential products, purportedly to mitigate the regressive impact of the VAT. As argued, VAT rate differentiation does not achieve this goal in a cost-effective manner. Furthermore, the bases of the various VATs can be broadened to include more public sector bodies - postal services, transportation - and cultural services. In some countries, immovable property and the agricultural sector should be treated more even-handedly*²⁸(CNOSSEN, 1998, p. 253).

O VAT baseia-se em um cumprimento voluntário pela maior parte dos contribuintes. Dessa forma, como afirma Cnossen (1998, *passim*), a transmissão apropriada de informações aos contribuintes e os programas de educação são essenciais para boas relações. Ademais, a transparência e o acesso às informações sobre os tributos indiretos são imprescindíveis para uma boa relação entre cidadãos e Estado, pois apenas dessa forma será possível o exercício de uma verdadeira cidadania fiscal, com os cidadãos cientes da função dos tributos, mas também atentos à carga tributária, superando a percepção distorcida e a ilusão fiscal geradas por esse tipo de tributação.

3.6 O caráter velado da tributação sobre o consumo e sua preferência pelo Estado Fiscal

Conforme já salientado, desde os primórdios, o cidadão é avesso ao dispêndio de suas economias para o pagamento de tributos, tanto que diversas querelas e até revoluções se originaram da indignação com essa cobrança (CISNE, 2002). No entanto, o caráter velado dos tributos sobre o consumo justifica sua preferência pelo Estado Fiscal, uma vez que os contribuintes, por não sentirem sua incidência de forma tão incisiva, acabam ficando mais

²⁸ Em nossa tradução livre: Mais importante é a isenção e a menor tributação casual de vários produtos essenciais, pretensamente para mitigar o impacto regressivo do VAT. Como argumentado, a diferenciação das alíquotas do VAT não alcança esse objetivo a um bom custo-benefício. Ademais, as bases de vários VATs podem ser ampliadas para incluir mais órgãos dos setores públicos – como serviço postal, transporte – a serviços culturais. Em alguns países, a propriedade imóvel e o setor agrícola deveriam ser tratados de forma menos parcial.

resignados.

Logo, a “preferência” pela tributação sobre o consumo justificava-se não somente pela evolução do comércio, mas também por seu aspecto indireto. Os impostos sobre o consumo, por serem indiretos, eram os que menos ensejavam revolta por parte dos contribuintes, haja vista que aqueles que compravam as mercadorias muitas vezes não notavam que os pagavam, uma vez que embutidos no seu próprio preço. Afinal, como bem disse Smith (2005, p. 715), a tributação sobre o consumo surgiu em decorrência da inviabilidade de cobrar impostos sobre a renda, sendo mais atrativo tributar o consumo do que a renda ou as poucas propriedades existentes à época. Esses tributos, então, incidiam indiretamente sobre a riqueza externada pelos cidadãos-contribuintes ao utilizarem-na. Ademais, como já salientado, o fato de ser uma cobrança que se dá de maneira quase disfarçada torna a tributação sobre a circulação de mercadorias menos danosa para a figura do Estado Fiscal.

Vasques (2011, online), conforme mencionado anteriormente, ressalta a importância dos impostos sobre o consumo também no decorrer do Estado Liberal, “porque o consumo se considerava o melhor índice do benefício e porque a sua tributação é por tendência universal e proporcional, os impostos indirectos colhiam, por princípio, a simpatia liberal”.

A ideia de um sistema tributário baseado precipuamente no consumo, tem ganho atenção no debate político nos últimos anos. Watrin e Ullmann destacam que “na União Europeia (UE), a maior parte dos 10 Estados que se tornaram membros da UE em maio de 2004 confiam mais em um tributo sobre o valor agregado do que em um tributo sobre a renda”, bem como há propostas americanas de substituição de tributos diretos, a exemplo dos impostos sobre a renda e sobre heranças, por um tributo nacional sobre as operações de consumo.

Nas palavras de Seligman (1892, p. 12), “a ideia de um tributo geral sobre a consumação foi por muitos anos o preferido por vários autores antigos”.

The earliest writers to propose a system of excises did so because they thought that an excise would simply be shifted to the consumers and remain on them [...]. The first writer to posit expenditure as the basis of taxation was Hobbes (SELIGMAN,

1892, p. 13).²⁹

Considerando-se que a comparação entre os efeitos da eficiência de um tributo sobre o consumo e de um tributo sobre a renda vem sendo discutida há tempos, aqueles estudiosos que advogam no sentido de que um tributo geral sobre o consumo seria preferível aduzem que essa predileção consiste no fato de que segundo Watrin e Ullmann (2008, p. 33), “este teria menos efeitos negativos nas ofertas de trabalho do que o tributo sobre a renda, bem como interferiria menos na escolha entre a consumação presente e futura”.

*A consumption tax further increases the part of the national income saved, and thus leads to more capital formation and higher economic growth (Musgrave and Musgrave (1989)). The major argument in favor of income taxation is generally that it is more adequate for the redistribution of income between income groups (Saex (2004)) (WATRIN; ULLMANN, 2008, p. 33).*³⁰

Seligman afirma que (1892, p. 16), a teoria de que “uma vez que os tributos sobre o consumo seriam tributos sobre os bens indispensáveis à subsistência estes repercutiriam nos empregadores, foi abandonada e a exação foi mantida, já que esta recaía sobre o consumidor”.

Antes mesmo de Adam Smith, Sir James Steuart, discutindo a incidência tributária, dividia os tributos em três tipos, quais sejam, proporcionais, cumulativos e pessoais, afirmando serem proporcionais aqueles que recaíam sobre o consumo, equivalendo, pois, aos chamados tributos indiretos (SELIGMAN, 1892, p. 25).

*Proportional taxes are those which fall upon expense (what we would call indirect taxes); cumulative or arbitrary taxes are those which affect property; and personal taxes are those which consist in personal service. Proportional taxes are always ‘drawn back’ (i.e. shifted) by the industrious consumer (SELIGMAN, 1892, p. 25).*³¹

A questão acerca da incidência da tributação é um das mais negligenciadas, talvez em razão de constituir um dos mais complicados assuntos da ciência econômica. De acordo com Seligman (1892, p. 7), faz-se imprescindível analisar a influência do fenômeno da incidência na comunidade, pois sem a correta análise da incidência, não se pode formar uma opinião apropriada sobre a sua justiça ou sobre o seu real efeito.

Faz-se necessária ainda uma análise da questão terminológica, a fim de

²⁹ Na nossa tradução livre: Os primeiros autores a proporem um sistema de exações o fizeram pois imaginavam que a exação iria simplesmente ser transmitida aos consumidores e lá permanecer. O primeiro autor a colocar os gastos como base da tributação foi Hobbes.

³⁰ Em nossa tradução livre: Um tributo sobre o consumo aumenta a parcela da renda nacional economizada, e logo leva a maior formação de capital e maior crescimento econômico (Musgrave and Musgrave (1989)). O maior argumento em favor da tributação sobre a renda é geralmente o fato de que é mais adequada à redistribuição de renda entre os grupos.

³¹ Na nossa tradução livre: Tributos proporcionais são aqueles que recaem sobre gastos (o que nós chamaríamos de tributos indiretos); tributos cumulativos ou arbitrários são aqueles que afetam a propriedade; e os tributos pessoais sempre são inconvenientes (ex. repercutidos) para o consumidor.

distinguirmos os conceitos de incidência e repercussão, evitando assim equívocos. Senão vejamos:

A word first as to the terminology. In the process of taxing we must distinguish three conceptions. First, a tax is imposed on some person; secondly, it may be transferred by him to a second person; thirdly, it may be ultimately borne by this second person, or transferred to others by whom it is in last instance assumed. The person who pays the tax in first instance may thus not be the one who bears its burden in last instance. This process of the transfer of the tax is known as the shifting of the tax, while the final burden on the ultimate tax-payer is called the incidence of the tax. The incidence of the tax is therefore the result of the shifting, and the real economic problem is the study of the shiftings (SELIGMAN, 1892, p. 8-126).³²

A grande questão da incidência acaba recaindo, pois, em se averiguar quem arca com os encargos fiscais, não se questionando as consequências últimas da tributação.

All that we have to investigate is: On whom does the tax ultimately fall? When we once know this we can then proceed to the further discussion of the effects produced on the various classes or individuals by the pressure of taxation. The problem of incidence concerns itself simply with the one question of fact – who really pays the tax? It does not pretend to unravel the final consequences of taxation³³ (SELIGMAN, 1892, p. 10).

No que concerne a esse pagamento, a inclusão que se faz dos tributos indiretos no preço acaba gerando problemas e discussões acerca da transparência desses. O que ocorre é que essa tributação, por se dar de forma velada, passa muitas vezes despercebida pelos contribuintes de fato, que, em regra, são os que expressam a capacidade contributiva de forma indireta e têm que suportar o ônus.

Dessarte, nota-se que, com o caráter velado da tributação indireta, e em razão do fenômeno do repasse econômico, gera-se uma imensa resignação tanto por parte dos contribuintes *de iure*, pela ilusão de que conseguem “repassar” nos preços o ônus correspondente ao consumidor final, tanto pelo contribuinte de fato, o qual não percebe que os tributos estão “embutidos” no preço pago. É o que Aliomar Baleeiro (2012, *passim*) denomina de “anestesia fiscal”.

Esses tributos, pois, impedem que haja a denominada *tax consciousness*, em que se sabe o montante aproximado dos sacrifícios financeiros para a manutenção da máquina

³² Na nossa tradução livre: É preciso abordar a terminologia: No processo de tributação, nós devemos distinguir três conceitos. Primeiramente, um tributo é imposto sobre alguém; em segundo lugar, pode ser transferido por ele para outra pessoa; em terceiro lugar, este pode ser suportado por esta outra pessoa, ou transferida para outros por quem o assumiu posteriormente. Esse processo de transferência dos tributes é conhecido como a repercussão do tributo, ao passo que o encargo no contribuinte final é chamado de incidência do tributo. A incidência é, logo, o resultado da repercussão, e o verdadeiro problema econômico é o estudo da repercussão.

³³ Na nossa tradução livre: Tudo que temos que investigar é: Sobre quem o tributo recai por fim? A partir de quando sabemos isso nós podemos proceder a uma discussão mais aprofundada dos efeitos produzidos nas várias classes ou indivíduos pela pressão da tributação. O problema da incidência concerne simplesmente na questão – quem realmente paga o tributo? Ele não pretende desemaranhar as consequências últimas da tributação.

estatal. Consoante Baleeiro (2012, p. 239):

Em uma democracia, essa consciência nítida da parte que incumbe a cada cidadão na distribuição das despesas indispensáveis ao funcionamento do Estado, é reputada essencial a um elevado padrão cívico. Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio do custo da máquina governamental.

Os impostos que mais provocam revolta nos contribuintes são, como ressalta Baleeiro (2012, p. 240), os mais justos, quais sejam, os diretos e pessoais. Grande parte da população não tem consciência da incidência dos tributos sobre a venda de produtos e sobre prestação de serviços, não sentindo o peso desses tributos, supondo até mesmo que estes recaem sobre os contribuintes de direito (BALEEIRO, 2012, p. 239). Já estes permanecem na ilusão de que conseguem repassar todo o gravame para os consumidores. O autor denominou esse fenômeno característico dos impostos de consumo de anestesia fiscal, dispondo que “raras pessoas reparam [...] que esses impostos são regressivos ou inversamente progressivos, isto é, retiram aos pobres maior percentagem de recursos do que aos ricos” (BALEEIRO, 2012, p. 240). Sobre a anestesia fiscal, Machado Segundo (2011, p. 77) afirma que:

Com isso, chega-se a uma situação de anestesia fiscal. Os contribuintes de direito, além de terem muitos de seus direitos alijados por conta de uma alegada repercussão, têm a ilusão de que não suportam o ônus dos tributos, apenas transferindo aos consumidores finais. Estes, por sua vez, não tem em geral a menor consciência desse ônus que suportam sobre mercadorias e serviços que consomem.

Essa anestesia fiscal, na terminologia de Baleeiro (2012, *passim*), é pois, reflexo da falta de consciência dos cidadãos contribuintes acerca do pagamento de impostos e contribuições incidentes sobre operações de consumo e serviço.

Caso estivessem cômicos desse pagamento, os contribuintes de fato buscariam saber a razão dessa oneração, o quantum relativo aos tributos que compõe o preço dos produtos, bem como estariam mais atentos à carga tributária nacional total e até mesmo à aplicação desses recursos. Como afirma Machado Segundo (2011, p. 78), “uma população consciente do peso suportado terá maior estímulo para reclamar da qualidade dos serviços públicos, o que seguramente não é o caso das pessoas que, iludidas ou anestesiadas por uma tributação indireta”.

Nota-se, pois, que o aspecto velado da tributação indireta torna-se um verdadeiro óbice ao exercício da cidadania fiscal. Para Machado Segundo (2011, p. 115), “basta que o legislador imponha o cálculo e o destaque, na nota fiscal fornecida ao consumidor, de todos os tributos que tiveram por base de cálculo o valor pago”.

Esse fenômeno da “anestesia fiscal” acaba por desestimular a transparência tributária na incidência das operações de consumo. Tohá e Solari (*apud* CISNE, 2002, p. 76) vêem no valor transparência:

uma forma de dinamizar os sistemas de controle, de baixar os custos de serviços e de aumentar a eficiência política. Eles assinalam que ‘quando a informação é acessível e clara, quando as contas públicas são exigíveis, o controle dos cidadãos pode tornar-se mais efetivo e adequado que os controles estritamente administrativos’.

Nota-se, pois, que pela maneira como se dá a incidência dos impostos sobre o consumo no Brasil, sem qualquer discriminação da carga tributária que compõe o preço dos produtos ou serviços, o cidadão-contribuinte acaba por não conhecer o montante de tributos pagos e, conseqüentemente, não desenvolve uma consciência política sobre o assunto, impedindo até mesmo que se reivindique a forma de aplicação dos recursos correspondentes. Conforme salienta Krugman (2006, *passim*), grande parcela da população não reivindica por melhores serviços públicos por acreditar que não pagam tributos, uma vez que a maioria das pessoas só sente a incidência tributária quando são contribuintes de impostos como o Imposto de Renda ou o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, por exemplo.

Ademais, ressalte-se que a regressividade do sistema tributário nacional, causada pela política que prioriza os impostos indiretos, uma vez que estes incidem sobre todos, sejam ricos ou pobres, revela ainda certa injustiça social.

Consoante o magistério de Seligman (1892, p. 183) mesmo que todos os tributos fossem considerados como adicionais ao custo da produção, não significaria que os tributos repercutiriam nos consumidores em alguma definida proporção a sua faculdade ou habilidade de pagar, a qual seria a única forma de justiça na tributação. “Se todos os tributos realmente recaíssem sobre todos, a tributação seria proporcional ao gasto. E o gasto é de todas as bases da tributação a menos justa” (SELIGMAN, 1892, p. 183).

Em suma, a “preferência” pela tributação sobre o consumo justificava-se não somente por sua estabilidade, se comparada com a tributação sobre a renda, mas também por seu aspecto indireto, regressivo e velado, por ensejar menos revolta e mais resignação tanto no contribuinte de direito quanto no contribuinte de fato.

3.6.1 A hipótese de Mill: Como reagem os contribuintes diante da tributação indireta?

Watrin e Ullmann (2008), ao analisarem as distinções entre a tributação sobre o

consumo e aquela sobre a renda, identificaram que já diversas pesquisas anteriores atentaram que o simples fato de o contribuinte ser (ou não) aquele que procede ao recolhimento dos tributos para a autoridade fiscal altera a sua percepção sobre a carga incidente.

Os retrocitados autores (2008, p. 34) observaram que o indivíduo reage mais fortemente no esquema de tributação sobre a renda, quando as probabilidades de detecção são aumentadas.

The issue of comparing income and consumption tax ultimately breaks down to a question of framing the tax payment decision [...]. Kahneman and Tversky (1981) introduced the concept of framing into economics, which basically states that if the same problem is presented in two different ways, responses can be different (WATRIN; ULLMANN, 2008, p. 36).³⁴

A análise do cumprimento, então, demonstrou ser este significativamente diferente entre a fase de tributação sobre consumo e a de tributação sobre a renda (WATRIN; ULLMANN, 2008, p. 52).

A ideia de que o pagamento dos tributos diretos é muito mais perceptível e sentido pelos contribuintes do que o dos tributos indiretos já vinha sendo levantada por Stuart Mill, ainda no século XIX.

Sausgruber e Tyran (2005, p. 39) referem-se a essa teoria como a “hipótese de Mill” de ilusão fiscal, a qual se manifesta quando os cidadãos tem uma percepção distorcida dos encargos fiscais. A denominada Hipótese de Mill, como ficou conhecida a ideia do retrocitado estudioso acerca da percepção pelos contribuintes diante dos tributos indiretos, aduz que há uma “subestimação” desses em razão da menor visibilidade da tributação indireta se comparada à modalidade direta.

Mill preleciona que o sentimento dos cidadãos contribuintes ingleses naquela época era, em grande parte, em favor da tributação indireta, ou, pelo menos, em desfavor da modalidade direta. Aduz o autor que tal predileção seria consequência do fato de que, na cobrança de tributos diretos, o pagamento era feito diretamente ao Fisco, através da figura do “coletor”. Ademais, salienta Mill que essa quantia retirada diretamente do bolso do contribuinte torna seu pagamento mais evidente.

In England there is a popular feeling, of old standing, in favour of indirect, or it should rather be said in opposition to direct, taxation. The feeling is not grounded

³⁴ Em nossa tradução livre: A questão de se comparar tributação sobre renda e sobre consumo por fim culmina em uma questão sobre a representação acerca da decisão do pagamento do tributo[...]. Kahneman and Tversky (1981) introduziram o conceito de representação (*framing*) na Economia, o qual basicamente dispõe que se o mesmo problema é representado em duas formas diferentes, respostas podem ser diferentes.

on the merits of the case, and is of a puerile kind. An Englishman dislikes, not so much the payment as the act of paying. He dislikes seeing the face of the tax-collector, and being subjected to his peremptory demand. Perhaps, too, the money which he is required to pay directly out of his pocket is the only taxation which he is quite sure that he pays at all (MILL, 1872, p. 521).³⁵

Esse fator explicaria, inclusive, por que o caráter velado, ainda que em menor escala, continua presente mesmo em países em que os tributos indiretos se apresentam de forma separada do preço do produto, uma vez que, mesmo nesses casos, o pagamento é feito ao vendedor e não diretamente ao Fisco pelo contribuinte de fato, o que tornaria menor a resistência ao pagamento.

Insta ressaltar, contudo, que o fator que torna os tributos diretos de menor predileção pelos cidadãos-contribuintes é justamente o que demonstra a sua maior transparência.

They contend that the very reason which makes direct taxation disagreeable, makes it preferable. Under it, everyone knows how much he really pays; and if he votes for a war, or any other expensive national luxury, he does so with his eyes open to what it costs him. If all taxes were direct, taxation would be much more perceived than at present. And there would be a security that now there is not, for economy in the public expenditure (MILL, 1872, p. 521).³⁶

A resistência ao pagamento é, evidentemente, bem maior no pagamento dos tributos diretos, haja vista, como já dito, a sua transparência e o pagamento feito diretamente ao Fisco. A irresignação por parte dos cidadãos-contribuintes é bem maior quando desse tipo de tributação, e a arrecadação gera bem mais indignação quando se baseia precipuamente nesse modo de exação.

If our present revenue of about seventy millions were all raised by direct taxes, an extreme dissatisfaction would certainly arise at having to pay so much; but while men's minds are so little guided by reason, as such a change of feeling from so irrelevant a cause would imply, so great an aversion to taxation, might not be an unqualified good³⁷(MILL, 1872, p. 521).

³⁵ Em nossa tradução livre: Na Inglaterra há um sentimento popular já antigo a favor dos tributes indiretos, ou melhor, em oposição aos tributos diretos. O sentimento é pueril e não é embasado nos méritos da questão. Um cidadão inglês não desgosta tanto do pagamento em si, mas do ato de pagamento: Ele não gosta de ver o rosto do cobrador de impostos, e de ser subjugado a sua exigência peremptória. Talvez, também, o dinheiro que é requisitado a ele para pagar diretamente do seu bolso é a única tributação que ele tem certeza de que paga.

³⁶ Em nossa livre tradução: Eles debatem que a grande razão que faz a tributação direta desagradável é o que a faz preferível. Sob essa, todos sabem quanto realmente pagam; e se ele vota por uma Guerra, ou qualquer outro gasto nacional, ele o faz com os seus olhos abertos a quanto isso custa para ele. Se todos os tributos fossem diretos, a tributação seria muito mais perceptível do que o é atualmente. Haveria uma segurança que agora não há para a economia dos gastos públicos.

³⁷ Em nossa livre tradução: Se nossa receita atual de cerca de 70 milhões fosse toda arrecadada por tributos diretos, uma extrema insatisfação certamente surgiria ao se ter que pagar tanto. Mas enquanto as mentes dos homens são tão pouco guiadas pela razão, como tal mudança de sentimento tão irrelevante implicaria tão grande aversão à tributação, pode não ser algo bom em si mesmo.

Afirma-se, ainda, que a tributação sobre as mercadorias primárias representa menor fardo do que outras, visto que o contribuinte consegue escapar evitando usar o produto tributado. “Ele certamente pode, se este for seu objetivo, privar o governo do dinheiro; mas ele o faz por meio de um sacrifício sobre o seus artigos de luxo, os quais – se ele escolher suportá-lo – compensaria para ele a mesma quantia que seria tirada pela tributação direta” (MILL, 1872, p. 522), senão vejamos:

Suppose a tax laid on wine, sufficient to add five pounds to the price of the quantity of wine which he consumes a year. He has only (we are told) to diminish his consumption of wine by 5l, and he escapes the burthen. True: but if the 5l, instead of being lid on wine, had been taken from him by an income-tax, he could, by expending 5l less in wine, equally save the amount of the tax, so that the difference between the two cases is really illusory. If the government takes from the contributor five pounds a year, whether in one way or another, exactly that amount must be retrenched from his consumption to leave him as well off as before; and in either way the same amount of sacrifice, neither more nor less, is imposed on him (MILL, 1872, p. 522).³⁸

Ademais, Mill também destaca como uma vantagem dos tributos indiretos perante os contribuintes o fato de que este é pago no momento da aquisição da mercadoria, o que acaba por ser conveniente, pois, em muitos casos, o consumidor pode escolher o momento da compra e, conseqüentemente, do pagamento da exação.

[...] it is some advantage on the side of indirect tax that what they exact from the contributor is taken at a time and in a manner likely to be convenient to him. It is paid at a time when he has at any rate a payment to make; it causes, therefore, no additional trouble, nor (unless the tax be on necessaries) any inconvenience but what is inseparable from the payment of the amount. He can also, except in the case of very perishable articles, select his own time for laying in a stock of the commodity, and consequently for payment of the tax³⁹ (MILL, 1872, p. 522).

Destaque-se que Mill alerta para a tributação sobre os artigos supérfluos, afirmando que esses “não podem jamais atingir aqueles cuja renda é reservada por completo para sua sobrevivência, alcançando aqueles que gastam com bens de luxo” (MILL, 1872, p. 524).

³⁸ Em nossa tradução livre: suponha um tributo sobre o vinho, suficiente para adicionar 5 libras ao preço da quantidade de vinho que ele consome por ano. Ele tem apenas (nos é dito) que diminuir o seu consumo de vinho em 5l e ele escapa do encargo. Verdade: Mas se os 5l, ao invés de serem gastos em vinho, tivessem sido tirados dele por um tributo sobre a renda, ele poderia, gastando 5l menos em vinho, igualmente economizar o montante de tributos, de modo que a diferença entre os dois casos seria realmente ilusória. Se o governo tira do contribuinte 5 libras por ano, seja por uma forma seja por outra, exatamente esse montante deve ser reduzido do seu consumo para deixá-lo como antes; e de qualquer forma o mesmo montante de sacrifício, nem mais nem menos, é imposto a ele.

³⁹ Em nossa tradução livre: É uma vantagem do lado da tributação indireta que o que eles arrecadam do contribuinte é tirado a um tempo e de uma maneira provável de ser conveniente a este. É paga no momento em que ele tem um pagamento a fazer; logo, não há um problema adicional, nem (exceto os tributos sobre os bens essenciais) qualquer inconveniente menos o que é inseparável do pagamento da quantia. Ele pode, ainda, exceto no caso de artigos muito perecíveis, escolher quando estocar o produto, e conseqüentemente, quando pagar o tributo.

Mill salienta que para reduzir os inconvenientes e aumentar as vantagens da tributação sobre as matérias-primas deve-se aumentar a arrecadação oriunda dos bens de luxo, mais conectados à vaidade do que ao aproveitamento; recomenda ainda que sempre que possível, a exação seja cobrada diretamente do consumidor, e não do produtor-fornecedor, uma vez que quando cobrada do produtor esse eleva o preço mesmo acima do valor da tributação (MILL, 1872, p. 524-525).

Ademais, esses tributos devem, se possível, recair com o mesmo peso proporcional em rendas pequenas, médias e grandes, o que, contudo, não é fácil, uma vez que “as coisas sobre as quais incidem esses tributos são proporcionalmente mais consumidas pelos membros mais pobres da comunidade do que pelos ricos. Chá, café, açúcar, bebidas fermentadas, podem ser tão tributadas que os pobres não conseguirão arcar com mais do que a sua cota-parte do encargo” (MILL, 1872, p. 525). Ademais, alerta que a tributação deveria ser concentrada em alguns bens, ao invés de difusa entre vários.

Some thing might be done by making the duty on the superior qualities, which are used by the richer consumers, much higher in proportion to the value, (instead of much lower, as is almost universally the practice under the present English system). (MILL, 1872, p. 525)⁴⁰

Consoante já mencionado, para Sausgruber e Tyran, ocorre o fenômeno da ilusão fiscal, em que há uma percepção equivocada dos encargos da tributação em grande parte decorrente do caráter velado dos tributos indiretos. Senão vejamos:

Fiscal illusion prevails if people are prone to systematic misperception of the tax burden. The Mill hypothesis suggests a particularly relevant aspect of taxation as a cause fiscal illusion: the relative 'invisibility' of indirect taxes as compared to more 'visible' direct taxes (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 39).

Haveria, pois, uma relativa “invisibilidade” dos tributos indiretos quando comparados à maior “visibilidade” dos tributos ditos diretos. Segundo os autores retrocitados,

taxpayers may systematically underestimate the tax burden from indirect taxes as compared to direct taxes because indirect taxes are incorporated into (and therefore hidden in) the prices of goods [...]. Fiscal illusion may have important consequences because of its potential to distort democratic decisions on fiscal issues (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 39-40).⁴¹

Em interessante experimento visando à comprovação da hipótese de Stuart Mill,

⁴⁰ Na nossa tradução livre: Algo deve ser feito para fazer a obrigação sobre os bens mais caros, os quais são usados pelos consumidores ricos, mais alta em proporção ao valor (ao invés de mais baixa, como é quase que universalmente praticado sob o atual sistema inglês).

⁴¹ Em nossa tradução livre: Contribuintes podem sistematicamente subestimar a carga da tributação indireta quando comparada com a tributação direta uma vez que os tributos indiretos são incorporados (e, portanto, escondidos no preço dos bens) [...]. A ilusão fiscal pode ter consequências importantes por causa de seu potencial para distorcer decisões democráticas em assuntos fiscais.

Sausgruber e Tyran demonstraram, de forma geral, que a redistribuição é aceita em 90% dos casos investigados se o seu financiamento se der por tributos indiretos, sendo rejeitada em 90% dos casos quando financiada por tributos diretos.

Os autores aduzem, em suma, que de acordo com a Hipótese de Mill a carga tributária oriunda dos tributos indiretos é subestimada porque os tributos indiretos são “menos visíveis que os diretos. Os autores testaram experimentalmente a Hipótese de Mill e identificaram “a representação de forma diferente desses tributos como uma causa da ilusão fiscal. Nós encontramos que a carga associada com os tributos indiretos é subestimada, ao passo que esse não é o caso com os diretos” (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 39).

A invisibilidade dos tributos indiretos estaria relacionada com o fato de os “tributos indiretos estarem incorporados (e, portanto, escondidos) no preço dos bens adquiridos” (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 40). No entanto, questiona-se: É possível comprovar cientificamente que a tributação indireta de fato possui um caráter velado e, portanto, é de menor percepção ao cidadão-contribuinte?

*John Stuart Mill (1848) suggested indirect taxation as a cause, and distorted fiscal choices leading to excessive government spending as a consequence of fiscal illusion. While plausible, the Mill hypothesis is empirically highly controversial. The reason is that it appears to be difficult, if not impossible, to test the Mill hypothesis with field data (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 56).*⁴²

São diversos os estudos empíricos sobre a ilusão fiscal, no entanto não há muitos testes relativos à Hipótese de Mill, em virtude da dificuldade em se medir a má percepção dos encargos fiscais. É ainda mais difícil demonstrar que os excessivos gastos governamentais seriam consequência de uma ilusão fiscal (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 40).

*A more important limitation of survey studies is that they do not provide any indication of the extent of misperception of the tax burden. To evaluate whether there is misperception, one has to compare the true tax burden an individual bears with his or her perception of the tax burden. Unfortunately, even specialized economists disagree on the tax burden of indirect taxes [...]. Therefore, it appears to be difficult to establish even the very existence of fiscal illusion (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 42).*⁴³

Com o escopo de demonstrar a existência da ilusão fiscal, “a percepção do

⁴² Em nossa tradução livre: John Stuart Mill (1948) sugeriu que a tributação indireta seria uma causa, e escolhas fiscais distorcidas levando a gastos excessivos governamentais como consequência da ilusão fiscal. Apesar de plausível, a hipótese de Mill é empiricamente altamente controversa. A razão é que parece ser difícil, quando não impossível, testar a hipótese de Mill com dados de pesquisa de campo.

⁴³ Em nossa tradução livre: Uma limitação mais importante aos estudos estatísticos é que eles não provem qualquer indicação da extensão da percepção errônea, tendo que se comparar a verdadeira carga tributária que um indivíduo suporta com a sua percepção da carga tributária. Infelizmente, até economistas especializados discordam da carga tributária dos tributos indiretos [...]. Logo, parece ser difícil estabelecer até a simples existência da ilusão fiscal.

indivíduo acerca da tributação resultante de um tributo em particular tem de ser medida” (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 41). Os autores, então, procederam a um experimento buscando investigar se o modo como os indivíduos percebem a tributação, a qual pode ser entendida como um tributo direto “visível” ou como um indireto “invisível”, é causa e se a excessiva redistribuição é consequência da ilusão fiscal.

Os resultados da pesquisa corroboraram a hipótese de Mill, ao demonstrar que o peso da tributação indireta é subestimado, o que não ocorre com a tributação direta:

With respect to the causes of fiscal illusion, our results show that the tax burden resulting from indirect taxation is systematically underestimated, whereas this is not the case with direct taxation [...]. In particular, we find that redistribution is accepted in 9 out of 10 cases when taxation is indirect, while it is rejected in 9 out of 10 cases when taxation is direct (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 41).⁴⁴

Consoante os autores, “a fim de mostrar que a representação desses tributos causa má percepção, o pesquisador teria de encontrar dois tributos idênticos com relação aos encargos fiscais, e comparar a relativa má-percepção associada a esses tributos” (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 42)

For example, a researcher would have to find a tax reform in which taxpayers are first exposed to a direct tax, then to an indirect tax which is shifted to taxpayers to such an extent that the resulting tax burden is the same in both cases. [...]. Unfortunately, such a natural experiment appears to be difficult to find (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 42).⁴⁵

No magistério dos autores, “a principal hipótese do trabalho consiste em que os encargos fiscais resultantes da tributação indireta são cognitivamente mais difíceis de serem percebidos do que aqueles resultantes da tributação direta, uma vez que os tributos indiretos estão incorporados nos preços” (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 57).

With respect to the causes of fiscal illusion, we show that indirect taxation is cognitively intransparent because the tax is incorporated (‘hidden’) in the product price. However the degree to which indirect taxes are cognitively intransparent in practice may depend on the particular “framing” of indirect taxes. For example, the tax payment is stated separately on receipts in some cases (eg., VAT), but not in other cases (eg., excise taxes) (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 57)⁴⁶

⁴⁴ Em nossa tradução livre: No que diz respeito às causas da ilusão fiscal, nossos resultados mostram que a carga tributária resultante da tributação indireta é subestimada, ao passo que esse não é o caso com a tributação direta. Em particular, nós encontramos que a redistribuição é aceita em 9 entre 10 casos, quando a tributação é indireta, enquanto é rejeitada em 9 entre 10 casos quando a tributação é direta.

⁴⁵ Em nossa tradução livre: Por exemplo, um pesquisador teria de encontrar uma reforma tributária em que os contribuintes são primeiramente expostos a um tributo direto e então a um tributo indireto que é repercutido aos contribuintes em extensão que a carga tributária resultante seja a mesma em ambos. Infelizmente tal experimento natural parece ser difícil de ser encontrado.

⁴⁶ Em nossa tradução livre: No que diz respeito às causas da ilusão fiscal, nós demonstramos que a tributação indireta não é cognitivamente transparente porque o tributo é incorporado (‘escondido’) no preço do produto.

Como um dos resultados da sua pesquisa, Sausgruber e Tyran (2005, p. 51) identificaram:

Misperception of the tax burden is much more pronounced with indirect tax than with the direct tax. Therefore, the indirect tax is intransparent, and tax framing causes fiscal illusion (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 51).⁴⁷

Insta salientar que o citado experimento foi realizado a partir da demonstração de distorções em escolhas fiscais através de referendos, por ser um mecanismo extremamente democrático. Entretanto, como salientam os autores, “as escolhas fiscais são frequentemente realizadas através de mecanismos tradicionais de democracia representativa” (SAUSGRUBER; TYRAN, 2005, p. 57).

O caráter velado dos tributos indiretos ocorre, como ressaltam Sausgruber e Tyran (2005, p. 57) justamente por estarem incorporados, e conseqüentemente escondidos, no preço do produto. Ressalte-se, porém, que essa “invisibilidade” está relacionada ainda ao fato de o seu pagamento ocorrer de forma ou não do preço do bem, como se dá no caso do *Sales taxes americano* ou do imposto sobre o valor agregado europeu, o *value added tax – VAT*, respectivamente.

A cobrança feita de forma separada tem maior impacto sobre a percepção dos contribuintes, o que a torna mais propícia para a conscientização da cidadania fiscal. No entanto, devemos destacar, como já bem salientava Mill (1872, p. 521), que até mesmo essa forma de pagamento ainda apresenta alguns defeitos, por não ocorrer diretamente aos membros do fisco, mas sim a um comerciante, não causa a mesma percepção que a cobrança de tributos diretos.

Contudo, o grau com que os tributos indiretos não são cognitivamente transparentes, na prática, pode depender da particular representação dos tributos indiretos. Por exemplo, o pagamento do tributo é posto separadamente nas notas fiscais em alguns casos (ex.:VAT), mas não em outros casos (ex.: tributos específicos sobre combustíveis).

⁴⁷ Em nossa tradução livre: A percepção errônea da carga tributária é mais pronunciada com os tributos indiretos do que com os diretos. Logo, a tributação indireta não é transparente, e essa representação causa a ilusão fiscal.

4 EDUCAÇÃO E CONSCIENTIZAÇÃO FISCAL: ANÁLISE DAS TENTATIVAS DE MITIGAÇÃO DO FENÔMENO DA ANESTESIA FISCAL

Conforme observado, a tributação indireta, entendida de forma geral como aquela realizada por meio de tributos incidentes em operações de compra e venda e de prestação de serviços, os quais implicam em um repasse econômico e se caracterizam pelas figuras dos contribuintes de direito e de fato, possui como característica ter uma incidência, principalmente em nosso ordenamento, em grande parte velada, uma vez que está “disfarçada” dentro do preço da mercadoria ou do serviço.

Esse aspecto dos tributos indiretos torna a efetivação de uma cidadania fiscal ainda mais difícil, tendo em vista que a falta de conhecimento acerca da carga tributária incidente sobre essas operações de consumo provoca uma anestesia fiscal e uma falta de consciência tributária, não se dando conta os contribuintes, muitas vezes, que estão pagando tributos quando da realização desses fatos.

Imprescindíveis são, pois, as propostas, projetos e políticas públicas que visam ao fornecimento de informações aos cidadãos-contribuintes, através de inovações legislativas, programas de educação fiscal, mídias digitais, sítios eletrônicos na Rede mundial de computadores e estatutos dos contribuintes.

4.1 A transparência tributária e a lei nº 12.741/12

Tendo em vista o caráter velado dos impostos indiretos, a Constituição Federal de 1988 previu, ao dispor no § 5º do art. 150, a criação de lei cujo papel seria o de determinar medidas para o esclarecimento dos consumidores acerca dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadoria e serviços.

O retrocitado artigo, o qual se trata de norma de eficácia limitada, no entanto, até o ano de 2012 não havia sido regulamentado. Saliente-se, contudo, que, mesmo sem a regulamentação, em razão do princípio da transparência e do direito à informação, o Estado já poderia ter implementado mecanismos para garantir tais esclarecimentos aos consumidores-contribuintes (CAVALCANTE; CAMURÇA, 2012, *passim*).

A Lei Federal nº 12.741/12, surgida a partir do Projeto de Lei nº 1.472/07, visa

justamente à regulamentação do supracitado artigo constitucional, obrigando a discriminação dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, proporcionando, logo, uma tentativa de esclarecimento da população e, conseqüentemente, incentivando o exercício da cidadania fiscal. A lei nasceu de uma iniciativa da FACESP (Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo) juntamente com cento e quatro entidades de grande representatividade nacional, objetivando tornar transparente o valor pago em tributos pelo consumidor-contribuinte em operações comerciais.

Diante de tudo que já foi exposto acerca da preferência do Estado fiscal pela tributação sobre o consumo, dentre outros motivos em razão do seu caráter velado e da sua regressividade, não é surpreendente o fato de que a iniciativa da referida lei não foi do próprio Estado, mas, sim, da sociedade civil, mais precisamente de representantes dos próprios contribuintes de direito. Conforme já aduzia Machado (2013, p. 207) antes da publicação da lei:

Entre as razões para a omissão legislativa que infelizmente perdura desde o advento da Constituição Federal de 1988 podem ser apontadas as dificuldades de ordem prática na definição de quais seriam as medidas cabíveis. A nosso ver, todavia, a razão mais forte da omissão legislativa em questão é mesmo o desinteresse dos governantes na aprovação de uma lei que imponha tamanha limitação ao poder de tributar.

A referida lei determina que, nas notas fiscais emitidas em todo território nacional, por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em documento equivalente, ou ainda por outros meios, como painéis afixados no estabelecimento, deverão constar o valor aproximado dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. Nos casos em que não seja obrigatória a emissão de documento fiscal ou equivalente, a informação poderá ser prestada em cartaz ou painel. Este cartaz deve individualizar a carga tributária por produto, ou opcionalmente, agrupar mercadorias que possuam carga tributária análoga, utilizando valores aproximados disponibilizados por entidades reconhecidas de apuração de dados econômicos.

A importância da temática do acesso à informação como forma de efetivar direitos e deveres do contribuinte é ainda mais sobressaltada com a aprovação da supracitada lei, uma vez que esta garantirá maior transparência no que concerne ao pagamento de impostos sobre o consumo, haja vista a obrigatoriedade de discriminação da porcentagem de carga tributária que compõe o preço do produto ou serviço.

Para Machado (2010, p. 93), a questão da transparência tributária é de extrema

relevância no que se refere aos direitos fundamentais do contribuinte. Salienta o autor ainda:

Realmente, hoje a maioria das pessoas não sabe que suporta o ônus dos denominados impostos indiretos, que incidem sobre o consumo. Isso explica a preferência pelos impostos indiretos em todos os países nos quais prevalecem atualmente as ideias do neoliberalismo. Seja pelo efetivo propósito dos governantes de favorecer os muito ricos, que suportam ônus tributário quase nenhum, enquanto os pobres suportam quase inteiramente o peso do Estado.

A discriminação dos impostos presentes no preço do produto ou da prestação de serviços tem o potencial de ensejar uma maior consciência da população acerca da pesada carga tributária nacional, gerando assim não só o conhecimento da parcela de tributos que compõem os produtos, mas até mesmo uma maior participação política quanto à necessidade de reforma do sistema tributário brasileiro.

Quanto a essa elevada carga tributária, Hugo de Brito Machado (2010, p. 42) corrobora o aqui afirmado ao ressaltar que “mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos”.

Nas palavras de Alice Barbosa (2012, p. 36), “o Brasil só será outro quando seu povo, sua gente conhecer o tributo que paga” (2005, p. 94). Denise Lucena Cavalcante e Eulália Camurça, na mesma toada, entendem que:

A falta de informação precisa sobre os tributos incidentes nas mercadorias e serviços promovem inconscientemente uma ignorância coletiva e impede a devida análise dos custos gerais dos bens e serviços obtidos pelos consumidores, afrontando não só os princípios constitucionais, mas também as regras básicas da economia.

Ademais, conforme salientam as autoras, a falta de conhecimento acerca da carga tributária e dos valores arrecadados dificulta a fiscalização do gasto público. Conforme salienta José Joaquim Neto Cisne (2002, p. 174):

Para viabilizar a educação tributária como elemento indutor de mudança de comportamento do contribuinte, faz-se necessário adotar medidas de informação e assessoramento aos contribuintes atuais e aos futuros por meio de edição de livros, folhetos, manuais de orientação, etc.

Destaque-se que em outros países, como, por exemplo, os Estados Unidos da América e em várias nações europeias, o tributo (v.g., o VAT ou IVA) já vem discriminado na nota fiscal de forma separada do valor do produto sobre o qual incide. Tal procedimento tem um impacto considerável na percepção do contribuinte acerca do pagamento do tributo. Mesmo que pagar a alguém diferente do coletor do fisco seja menos incômodo do que proceder ao pagamento de um imposto direto (MILL, 1872, p. 521), o fato de o imposto ser

cobrado separadamente torna essa tributação menos velada.

A lei 12.741, apesar de ser de dezembro de 2012 e, inicialmente, ter sua vigência programada para meados de 2013, teve o prazo de início de fiscalização e aplicação de suas sanções postergados por mais um ano pela medida provisória 620/2013, a qual alterou o art. 5º da lei, prorrogando o prazo de início de aplicação das penalidades por sua inobservância. Dessa forma, as penalidades, previstas no Código de Defesa de Consumidor, começariam a ser aplicadas apenas a partir de 10 de junho de 2014. Entretanto, nova Medida Provisória, *in casu* a MP 649/14 postergou mais uma vez o início das punições, tornando a fiscalização de cunho apenas orientador até o final de 2014.

Altera a Lei no 12.793, de 2 de abril de 2013, para dispor sobre o financiamento de bens de consumo duráveis a beneficiários do Programa Minha Casa Minha Vida, constitui fonte adicional de recursos para a Caixa Econômica Federal, altera a Lei no 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, para prever prazo de aplicação das sanções previstas na Lei no 8.078, de 11 de setembro de 1990, e dá outras providências.

[...]

Art. 4º A Lei no 12.741, de 8 de dezembro de 2012, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 5º Decorrido o prazo de doze meses, contado do início de vigência desta Lei, o descumprimento de suas disposições sujeitará o infrator às sanções previstas no Capítulo VII do Título I da Lei no 8.078, de 11 de setembro de 1990’.

Ademais, infelizmente, mesmo com mais de um ano de aplicação⁴⁸, ainda não é possível identificar uma real eficácia da retrocitada legislação. Saliente-se, inclusive, que alguns tipos de estabelecimento não vêm cumprindo a determinação legal de discriminação dos tributos nas notas fiscais, e os que o fazem parecem fazer de forma muito aquém ao objetivo legal, como será inclusive demonstrado pela análise de amostras de documentos fiscais de diversos setores comerciais.

O texto traz cinco vetos, dentre eles, os artigos que obrigavam a discriminação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), sob a justificativa de que haveria dificuldade de especificar seu valor real para o consumidor. Segundo a mensagem de veto, “a apuração dos tributos que incidem diretamente 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, 2012).

Aspecto importante da lei que já vinha gerando discussões antes mesmo de sua entrada em vigor refere-se ao rol de tributos que devem ser discriminados.

⁴⁸ Na finalização desse trabalho acadêmico.

Consoante o art. 1º, §5º da lei nº 12.741/12, devem ser demonstradas as quantias relativas ao pagamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) - apenas quanto aos produtos financeiros sobre os quais incida esse tributo, Imposto de Importação, PIS/Pasep - apenas quanto à operação de venda ao consumidor - e Cofins/Importação - apenas quanto à operação de venda ao consumidor, nesses três últimos casos quando se tratar de produtos cujos insumos ou componentes sejam oriundos de operações de comércio exterior e representem percentual superior a 20% (vinte por cento) do preço da venda, assim como a Cide, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível.

Devem ser divulgados ainda os valores das contribuições previdenciárias de empregados e empregadores, sempre que o pagamento do pessoal constituir item de custo direto do serviço ou produto.

Essa determinação se dá mesmo tendo a redação do art. 150, da Constituição Federal se restringido aos impostos. Contudo, deve-se ter em mente que todos os tributos elencados no supracitado artigo são de extrema importância para a composição do preço do produto ou serviço, podendo restar inócua a disposição constitucional se a lei ordinária se referisse apenas aos impostos, e não aos tributos de forma geral.

É necessário olhar com muita cautela essa nova legislação, uma vez que o próprio texto assume que se trata de um valor aproximado, o que não reflete necessariamente a realidade (mas, nada obstante, algo próximo); outro problema está também na definição arbitrária das incidências que estão incluídas, como faz em relação à Contribuição ao PIS e a COFINS, cujo valor informado corresponderá somente ao tributo pago na última operação.

Conforme o art. art. 1º, §1º da lei 12.741/12, os referidos tributos devem ser apurados em relação a cada mercadoria ou serviço ou ainda em grupos similares. Dessarte, tendo em vista a diversidade de alíquotas, principalmente em estabelecimentos onde há comercialização de diversos produtos, a discriminação deve ser feita, consoante o mandamento legal, de forma separada, informando no cupom ou nota fiscal o percentual incidente sobre cada mercadoria, ou ainda – o que talvez seja mais prático e viável – através

da divulgação em etiquetas ou painéis afixados próximo aos produtos.

O que se vê, no entanto, é a discriminação apenas nos cupons e notas fiscais, e essa ocorre apenas através da discriminação do montante da compra, o que, por si só, já não enseja o real conhecimento da carga tributário, mas somente de um montante total, e que ainda traz maiores prejuízos à compreensão dos consumidores por sequer ter exigido a lei que fossem discriminados com a especificação dos valores nominais de cada tributo em Reais, além da porcentagem que aquele representa.

O fato de não se especificar, na prática, o montante referente a cada produto, bem como não se especificar o valor em reais pago a título de tributação, torna a lei bem menos eficaz do que se esperava. A própria ausência de determinação legal quanto à apresentação do montante de tributos em valores monetários prejudica o despertar de mudanças no pensamento da sociedade. A lei apenas exige que o montante seja divulgado em valor monetário caso a alíquota do tributo seja específica, facultando nos demais casos que a apresentação ocorra apenas em termos percentuais. É inegável, porém, que o impacto seria muito maior se sempre houvesse a divulgação dos valores absolutos, em Reais.

Conforme o art. 2º do Decreto nº 8.624/14, os estabelecimentos devem ainda fornecer as informações quanto aos valores de tributos incidentes em três resultados separados, de acordo com os entes tributantes. Observa-se, porém, que apesar da determinação legal, na prática, diversos cupons fiscais apresentam o montante de tributos total, e não segregado em federais, estaduais e municipais.

A lei, no entanto, tem o potencial de aumentar as críticas da população sobre a carga tributária paga pelos contribuintes-consumidores no Brasil, contribuindo na conscientização dos direitos e deveres dos cidadãos, na preservação da coisa pública e na conscientização da importância da escolha dos representantes e da política fiscal adotada no país. A transparência fiscal deve ser encarada como consequência do princípio republicano e contrapartida estatal, haja vista o caráter de coisa pública da arrecadação oriunda dos tributos pagos pelos cidadãos-contribuintes.

A lei também dispõe que é direito básico do consumidor o acesso a essa informação acerca dos tributos que compõem o preço do produto ou serviço, consoante disposto no inciso III do art. 6º, do Código de Defesa do Consumidor. O descumprimento das obrigações dispostas na multicitada lei sujeitará o infrator às sanções administrativas previstas no art. 56, da lei 8.078/90.

As empresas que descumprirem as regras ficarão sujeitas ao pagamento de multa de até três milhões de UFIR, unidade a qual hoje já foi substituída pela Selic e por cálculos fixados por portarias dos Procons, além da apreensão de produtos, suspensão temporária de suas atividades e até interdição.

A postergação no início das penalidades apresentou, como consequência, o início tardio do cumprimento da lei pela maior parte dos estabelecimentos comerciais (LEI..., 2013, online). Ademais, logo quando da publicação da lei, afirmavam os comerciantes que seguir a lei seria extremamente difícil em razão do complexo sistema tributário brasileiro, bem como devido à falta de regulamentação na retrocitada lei, a qual não explicaria como deve se dar o procedimento de discriminação.

Contudo, segundo levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁴⁹, mais de 100 (cem) mil cadastros já haviam sido realizados para obter o sistema de informação dos tributos incidentes nos produtos e serviços nas notas e cupons fiscais ao consumidor final em 2013, o que, conforme previsão do Instituto, permitiria que cerca de um milhão de estabelecimentos comerciais já estivessem desde então aptos a fornecer essas informações.

A suposta dificuldade em implementar a discriminação dos tributos nas notas fiscais parece não se sustentar, uma vez que o cálculo não traz tantas dificuldades levando-se em consideração a receita líquida que se espera auferir. Também não parece ser de tamanha onerosidade a aplicação da lei haja vista que o próprio texto legal apresenta alternativas à apresentação em nota ou cupom fiscal, como, por exemplo, a discriminação em etiquetas e painéis.

Assim, por exemplo, a loja poderá colocar um cartaz com os valores dos tributos que incidem sobre cada um dos seus produtos ou, então, trazer essa informação nas etiquetas das mercadorias.

Em relação aos serviços de natureza financeira, quando não seja legalmente prevista a emissão de documento fiscal, as informações sobre o valor dos tributos deverão ser divulgadas em tabelas afixadas nos respectivos estabelecimentos (COMENTARIOS..., 2013, online).

Nota-se, pois, que a informação é aspecto imprescindível para a efetivação da cidadania, uma vez que a informação adequada permite a transparência, bem como o fortalecimento da democracia. Sem a devida consciência da carga tributária total com que têm que arcar, os cidadãos acabam não participando mais ativamente da fiscalização da aplicação

⁴⁹ Ressalte-se que o sítio eletrônico do Instituto não apresenta a metodologia utilizada na referida pesquisa, motivo pelo qual apresentamos essas informações a título ilustrativo, mesmo que não conclusivo.

dos recursos oriundos dessa arrecadação.

O estado de anestesia fiscal provoca inércia nos cidadãos-contribuintes, principalmente naqueles que não pagam impostos diretos, por não terem condições financeiras de possuírem um veículo automotor ou ainda um imóvel. Essa parcela da população acredita não pagar impostos e, dessa forma, também não cobra lisura na aplicação da arrecadação tributária. Nesse contexto, faz-se de extrema importância a transparência para que haja o efetivo controle social das finanças públicas.

Questiona-se até que ponto haveria interesse dos representantes do povo na correta aplicação da lei e na sua eficácia social. A tributação sobre o consumo tem diversas características que a tornam interessante para o Estado, mas que, concomitantemente, são aspectos negativos para os cidadãos-contribuintes, quais sejam, o seu caráter velado e a regressividade. Dessa forma, como já destacado, para o governo arrecadador talvez seja preferível que os contribuintes continuem anestesiados, uma vez que o conhecimento da carga tributária total pode ensejar uma maior cobrança quanto à aplicação desses recursos.

Insta ressaltar ainda que a tributação sobre o consumo, por se dar de forma indireta, constitui óbice ainda maior ao exercício da cidadania fiscal, uma vez que os contribuintes, por pagarem os tributos de forma embutida no preço, não percebem a sua incidência.

A importância da lei que prevê a discriminação dos impostos e contribuições incidentes sobre as operações de consumo e prestação de serviços está no fato de que esta permitirá aos cidadãos-contribuintes, se devidamente aplicada, o real conhecimento sobre a alta carga tributária incidente nas vendas, o que poderá retirá-los do estado de inércia, revoltando-se contra a pesada tributação, bem como exigindo uma melhor aplicação desses tributos para a manutenção da máquina estatal.

Ressalte-se que a lei, salvo exceções, vem sendo cumprida pelos estabelecimentos, contudo isso não significa que esta esteja sendo eficaz, uma vez que para o público-alvo, qual seja, os cidadãos-contribuintes, essas informações parecem estar passando despercebidas, mesmo com mais de um ano de aplicação concreta das determinações legais.

4.1.1 Aplicação da lei 12.741/12 no Estado do Ceará e seu impacto na sociedade

Após exposições eminentemente teóricas, busca-se nesse momento do trabalho uma análise prática da eficácia da lei 12.741/12 perante a sociedade, bem como da sua aplicação pelos estabelecimentos comerciais.

Com o fito de analisar a aplicação da referida lei pelos estabelecimentos comerciais, procedeu-se à análise de cupons fiscais emitidos desde novembro de 2014 até julho de 2015, por estabelecimentos de diversos setores, a fim de se averiguar se, e em que condições as determinações legais estavam sendo cumpridas, como se verá adiante.

Já com o intuito de tentar observar a eficácia social da referida, além de outras questões referentes à percepção dos contribuintes de fato sobre tributação indireta, um questionário foi criado e disponibilizado na Internet. O questionário é composto por 10 (dez) perguntas, sendo as 6 (seis) primeiras concernentes à tributação e as demais perguntas a título de identificação da escolaridade, sexo e idade da pessoa questionada.

A pesquisa foi realizada entre os meses de abril e julho de 2015. Quarenta e três pessoas responderam ao questionário, dentre elas: homens e mulheres, juristas e não juristas, desde pessoas com menos de 18 anos até pessoas com faixa etária superior aos 50 anos, englobando ainda pessoas com ensino fundamental incompleto, ensino fundamental completo, ensino médio incompleto e completo, ensino superior incompleto e completo e pós-graduação, em curso ou completa.

O espaço amostral que ora se analisa é bastante limitado, motivo pelo qual não é possível se obter conclusões definitivas a partir desse estudo. Contudo, os resultados parecem trazer indícios que corroboram o sentimento de anestesia fiscal, bem como a ineficácia social da lei 12.741/12. As perguntas e alternativas do questionário eram as seguintes:

Quadro 01. Perguntas e alternativas do questionário aplicado sobre a lei 12.741/12.

Você sabia que o consumidor, ao comprar um produto ou utilizar um serviço, paga impostos e outros tributos?

Sim.

Não.

Você sabia que existe uma lei (Lei 12.741/12) que obriga os estabelecimentos comerciais a especificar a quantidade de impostos e outros tributos pagos pelo consumidor no momento da compra?

Sim.

Não.

Você tem conhecimento da quantidade de impostos e outros tributos que estão embutidos nos preços das mercadorias e dos serviços?

Sim. Sei exatamente a quantidade.

Não. Não tenho a menor ideia da quantidade.

Tenho uma noção aproximada do valor.

Você já viu alguma nota fiscal que mostrasse a quantidade de impostos/ outros tributos pagos na compra de um produto ou na prestação de um serviço?

Sim, já vi.

Não, nunca vi.

No caso de já ter visto uma nota fiscal que especificasse a quantidade de impostos ou tributos pagos na compra, qual foi a sua reação?

Vi a especificação da quantidade de impostos e outros tributos, mas não me interessei pelo assunto.

Achei desnecessário colocar essa informação.

Vi a quantidade de impostos pagos e fiquei indignado.

Você acredita que o comportamento dos contribuintes quanto à fiscalização da arrecadação mudaria se os impostos ou outros tributos que são pagos nessas operações de consumo (compras de produtos, prestações de serviço) fossem cobrados separadamente, como ocorre em outros países?

Acho que não faria diferença.

Sim, acho que as pessoas buscariam saber onde esse dinheiro está sendo aplicado.

Acho que as pessoas teriam mais conhecimento de quanto pagam de impostos/tributos, mas isso não faria com que fossem atrás de saber como ocorre a aplicação desse dinheiro.

Qual sua faixa etária?

Menos de 18 anos.

18-25 anos.

26-50 anos.

Mais de 50 anos.

Sexo:

Masculino.

Feminino.

Qual a sua escolaridade?

Ensino Fundamental incompleto.

Ensino Fundamental completo.

Ensino Médio incompleto.
Ensino Médio completo.
Ensino Superior incompleto
Ensino Superior completo.
Pós-graduação incompleta.
Pós-graduação completa.

Você é da área jurídica?

Sim.

Não.

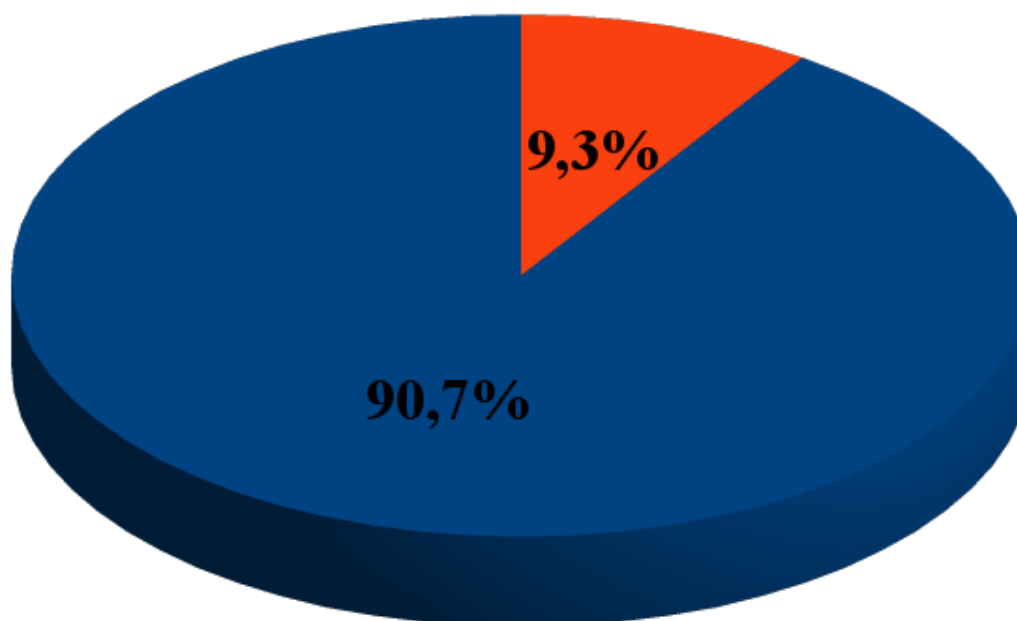
Fonte: Elaboração própria

Quanto à primeira pergunta (“Você sabia que o consumidor, ao comprar um produto ou utilizar um serviço, paga impostos e outros tributos?”), observou-se que 39 pessoas (90, 7%) responderam afirmativamente, e apenas 04 (quatro), o equivalente a 9,3%, desconheciam a incidência da tributação.

Os quatro respondentes, em questão, apresentavam nível de escolaridade baixo (possuindo o Ensino Fundamental incompleto, completo ou o Ensino Médio incompleto), o que parece corroborar a ideia de que as pessoas que possuem menor grau de educação formal apenas reconhecem a exação fiscal quando da cobrança de tributos diretos, como o Imposto de renda e o Imposto sobre propriedade de veículos automotores, acreditando ainda que, se não possuem veículos ou não estão obrigados a apresentar declaração de renda, não pagam quaisquer tributos.

Gráfico 01: Respostas ao primeiro item do questionário.

Você sabia que o consumidor, ao comprar um produto ou utilizar um serviço, paga impostos e outros tributos?



■ Sim (39)

■ Não (4)

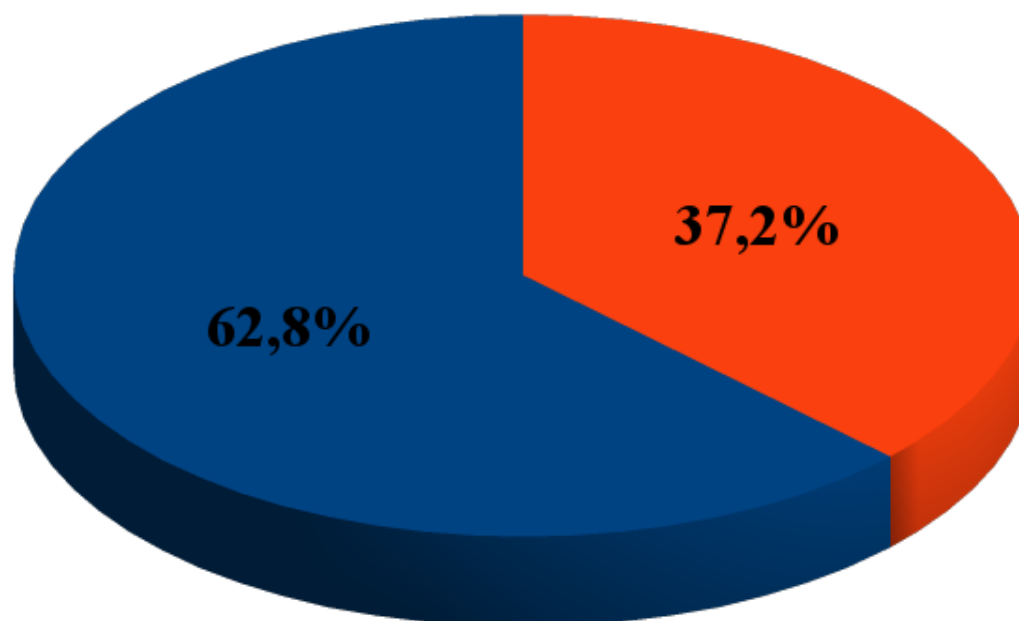
Fonte: Elaboração própria.

Os números, no entanto, foram bem diferentes quando foram analisadas as respostas ao questionamento seguinte (“Você sabia que existe uma lei - Lei 12.741/12 - que obriga os estabelecimentos comerciais a especificar a quantidade de impostos e outros tributos pagos pelo consumidor no momento da compra?”). Vinte e sete respostas foram afirmativas e dezesseis, negativas, totalizando 37,2% dos que responderam ao questionamento.

Interessante observarmos que o desconhecimento da existência da referida lei, além de representar uma porcentagem bem maior do que o desconhecimento da incidência, apresentou-se entre pessoas dos mais diversos níveis de escolaridade. Observou-se que, mesmo dentre respondentes cursando o ensino superior e até mesmo com pós-graduação completa, havia diversas pessoas que afirmaram desconhecer a existência do instrumento normativo. A divulgação da lei 12.741/12, pois, parece ter sido insuficiente, o que em muito prejudica a efetivação da cidadania fiscal e a própria eficácia social da determinação legal.

Gráfico 02: Respostas ao segundo item do questionário.

Você sabia que existe uma lei (Lei 12.741/12) que obriga os estabelecimentos comerciais a especificar a quantidade de impostos e outros tributos pagos pelo consumidor no momento da compra?



■ Sim (27)

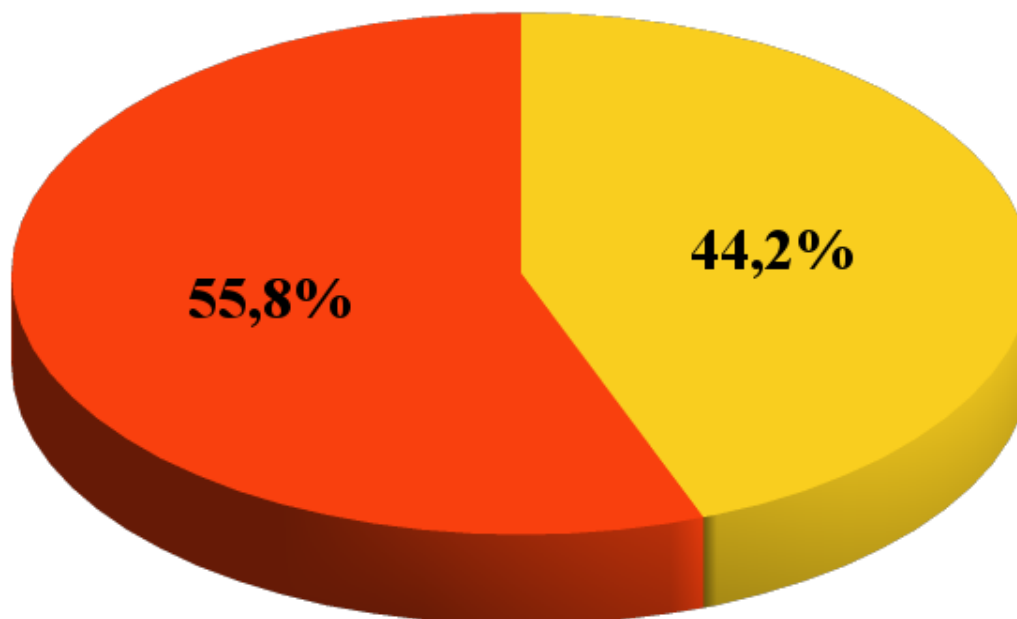
■ Não (16)

Fonte: Elaboração própria

No que concerne à noção do montante de tributos incidentes, a maior parte daqueles que responderam ao questionário afirmaram não ter a menor ideia dessa quantidade. No caso, ninguém afirmou saber exatamente a quantidade, 55,8% disseram não ter a menor ideia e 44,2% disseram ter uma noção aproximada. Os indícios são, portanto, no sentido de que o desconhecimento acerca da carga tributária ainda é extremamente incipiente, uma vez que mais da metade dos entrevistados, mesmo dentre pessoas com alto grau de escolaridade, afirmam não ter a mínima ideia dos tributos incorporados ao preço do que consomem.

Gráfico 03: Respostas ao terceiro item do questionário.

Você tem conhecimento da quantidade de impostos e outros tributos que estão embutidos nos preços das mercadorias e dos serviços?



- **Sim. Sei exatamente a quantidade. (0)**
- **Não. Não tenho a menor ideia da quantidade. (24)**
- **Tenho uma noção aproximada do valor. (19)**

Fonte: Elaboração própria

A quarta questão versava sobre a aplicação da lei que visa à discriminação dos tributos incidentes sobre operações de consumo e prestação de serviços nos cupons fiscais ou em painéis. O objetivo da interrogação era saber se algum dos questionados já havia visto alguma nota/cupom fiscal que mostrasse a quantidade de tributos incidentes.

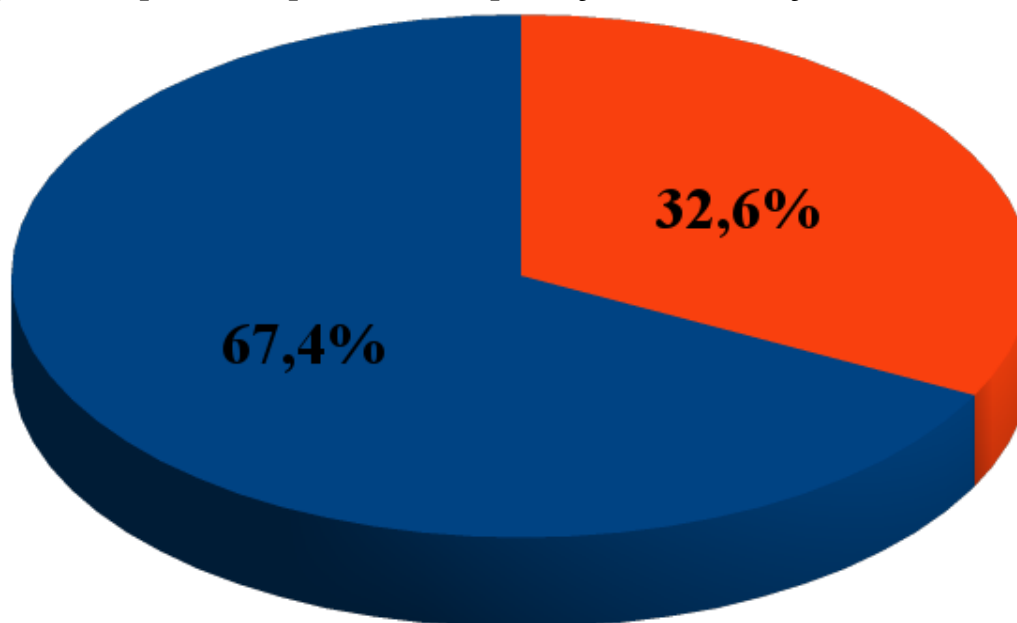
Em número bem maior do que nas questões anteriores, 29 (vinte e nove) pessoas afirmaram já ter visto a discriminação nos cupons fiscais. Interessante notar que, analisando as respostas individualmente, concluiu-se que um número razoável de pessoas sabia da existência da lei, mas nunca viram a sua efetivação, ao passo que algumas pessoas, apesar de desconhecem a obrigatoriedade, já estiveram diante de cupons fiscais que apresentavam a discriminação dos tributos incidentes.

Nesse caso, a efetivação da lei parece prejudicada, tendo em vista que, mesmo tendo se deparado com as informações concernentes à tributação nos documentos emitidos pelos estabelecimentos, parte das pessoas sequer sabia que se tratava de determinação legal, não sabendo que a discriminação deveria se dar em todas as operações de consumo de bens e serviços.

Gráfico 04: Respostas ao primeiro item do questionário.

Você já viu alguma nota fiscal que mostrasse a quantidade de impostos/ outros tributos

pagos na compra de um produto ou na prestação de um serviço?



■ **Sim, já vi. (29)**

■ **Não, nunca vi. (14)**

Fonte: Elaboração própria

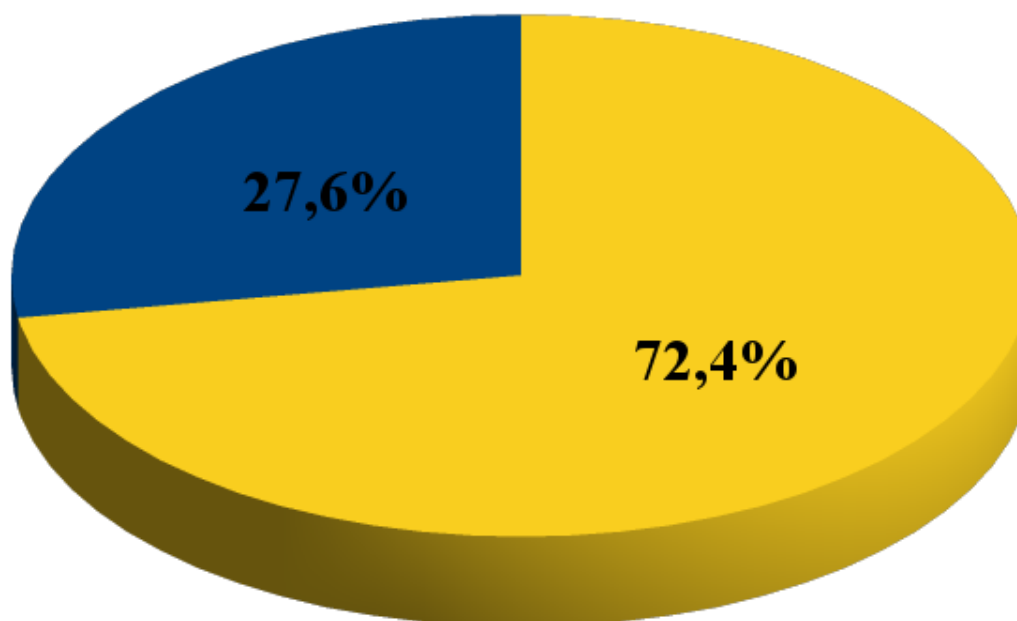
Aos que responderam de forma afirmativa à pergunta anterior, foi solicitado que respondessem mais um item, no caso, qual a reação ao ver a especificação do *quantum* de tributos.

Dos participantes, 72,4% (21 pessoas) afirmaram que viram a quantidade de impostos pagos e ficaram indignados; 27,6% (08 pessoas) afirmaram ter visto a especificação da quantidade de impostos e outros tributos, mas não se interessaram pelo assunto; nenhum dos participantes achou desnecessária a informação.

O resultado demonstrou ser positivo para a efetivação da cidadania fiscal, pois a grande maioria dos entrevistados declarou irresignação a partir da consciência da carga incidente sobre as operações de consumo. No entanto, apenas inconformismo não é suficiente, motivo pelo qual se fazia necessário questionar sobre a fiscalização dos valores arrecadados.

Gráfico 05: Respostas ao quinto item do questionário.

No caso de já ter visto uma nota fiscal que especificasse a quantidade de impostos ou tributos pagos na compra, qual foi a sua reação?



■ **Vi a especificação da quantidade de impostos e outros tributos, mas não me interessei pelo assunto. (8)**

■ **Achei desnecessário colocar essa informação. (0)**

■ **Vi a quantidade de impostos pagos e fiquei indignado. (21)**

Fonte: Elaboração própria

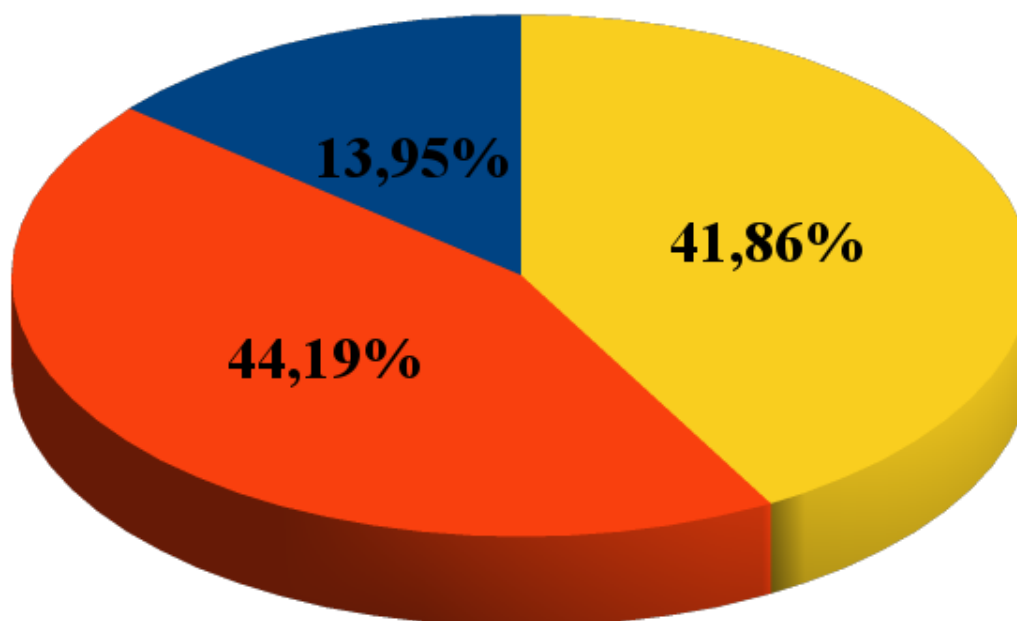
O sexto e último questionamento acerca da incidência de tributos indiretos, então, indagava sobre a hipotética reação dos cidadãos se a houvesse um pagamento em separado desses tributos, e não de forma velada no preço do produto ou serviço.

De forma bastante equiparada, 44,2% (19 pessoas) responderam acreditavam que isso faria as pessoas buscarem saber onde esse dinheiro está sendo aplicado. No entanto, 41,0% (18 pessoas) afirmaram acreditar que, apesar de um maior conhecimento, os cidadãos não buscariam saber como ocorre a aplicação desse dinheiro. Por fim, 14% (06 pessoas) entendem que não faria qualquer diferença.

Nota-se, pois, que, apesar de uma grande parte das pessoas ter demonstrado irresignação com a carga tributária, essa insatisfação não se reflete na cobrança da correta aplicação dos recursos arrecadados.

Gráfico 06: Respostas ao sexto item do questionário.

Você acredita que o comportamento dos contribuintes quanto à fiscalização da arrecadação mudaria se os impostos ou outros tributos que são pagos nessas operações de consumo (compras de produtos, prestações de serviço) fossem cobrados separadamente, como ocorre em outros países?



- **Acho que não faria diferença. (6)**
- **Sim, acho que as pessoas buscariam saber onde esse dinheiro está sendo aplicado. (19)**
- **Acho que as pessoas teriam mais conhecimento de quanto pagam de impostos/tributos, mas isso não faria com que fossem atrás de saber como ocorre a aplicação desse dinheiro. (18)**

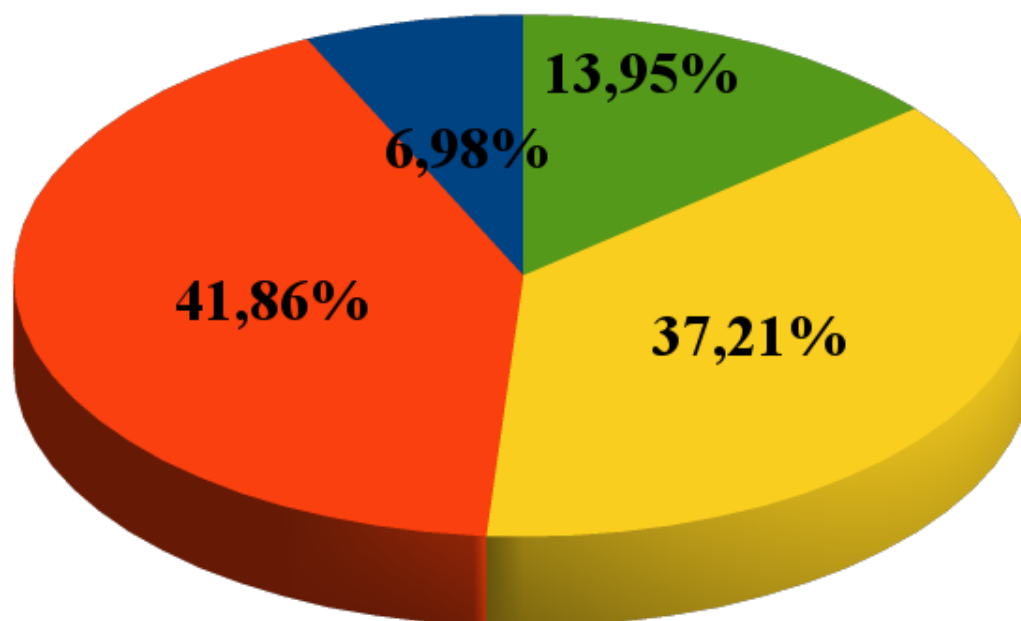
Fonte: Elaboração própria

Quanto às informações pessoais daqueles que responderam ao questionário, 03 (três) tinham menos de 18 anos; 18 (dezoito) tinham entre 18-25 anos; 16 (dezesesseis), entre 26-50 anos; e 6 (seis) possuíam acima de 50 anos. Já no que se refere ao sexo dos participantes da pesquisa, 15 (quinze) eram homens, o que corresponde a 34,9%, e 28 (vinte e oito) mulheres, ou seja, 65,1% dos que participaram.

Quanto à escolaridade, 02 (dois) dos participantes tinham somente o Ensino Fundamental incompleto; 03 (três), o Ensino Fundamental completo; 01 (um) respondente possuía Ensino Médio incompleto; assim como havia 01 (um) participante cujo nível de escolaridade era o Ensino Médio completo; 20 (vinte) pessoas tinham como nível de escolaridade o Ensino Superior incompleto; 07 (sete), o Ensino Superior completo; 01 (um) participante declarou ter a Pós-graduação incompleta; ao passo que 08 (oito) apresentavam como nível de escolaridade Pós-graduação completa.

Gráfico 07: Respostas ao sétimo item do questionário.

Qual sua faixa etária?



■ Menos de 18 anos. (3)

■ 18 – 25 anos. (18)

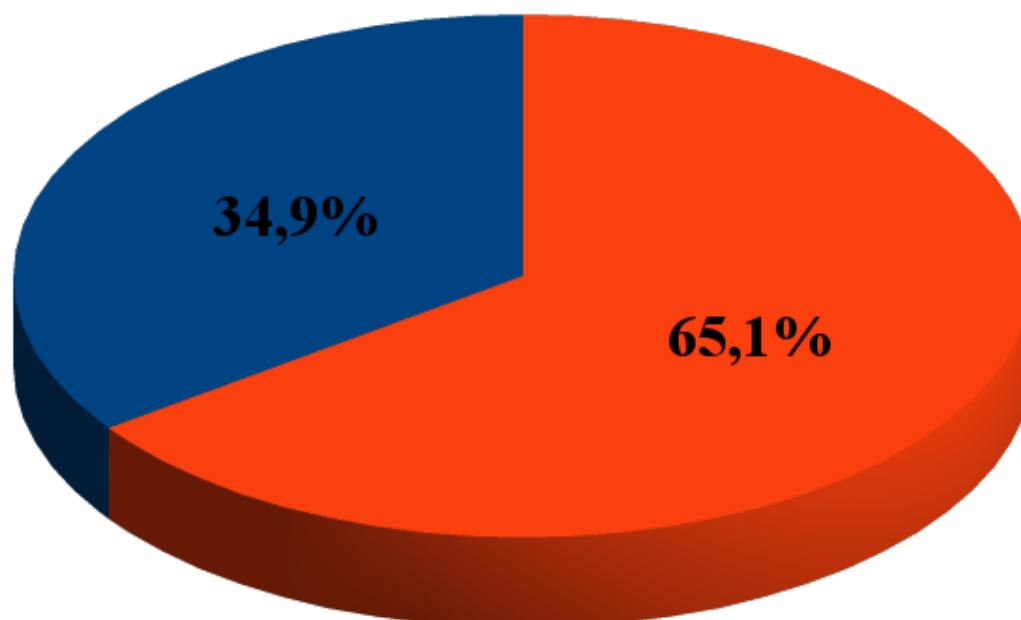
■ 26 – 50 anos. (16)

■ Mais de 50 anos. (6)

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 08: Respostas ao oitavo item do questionário.

Sexo:



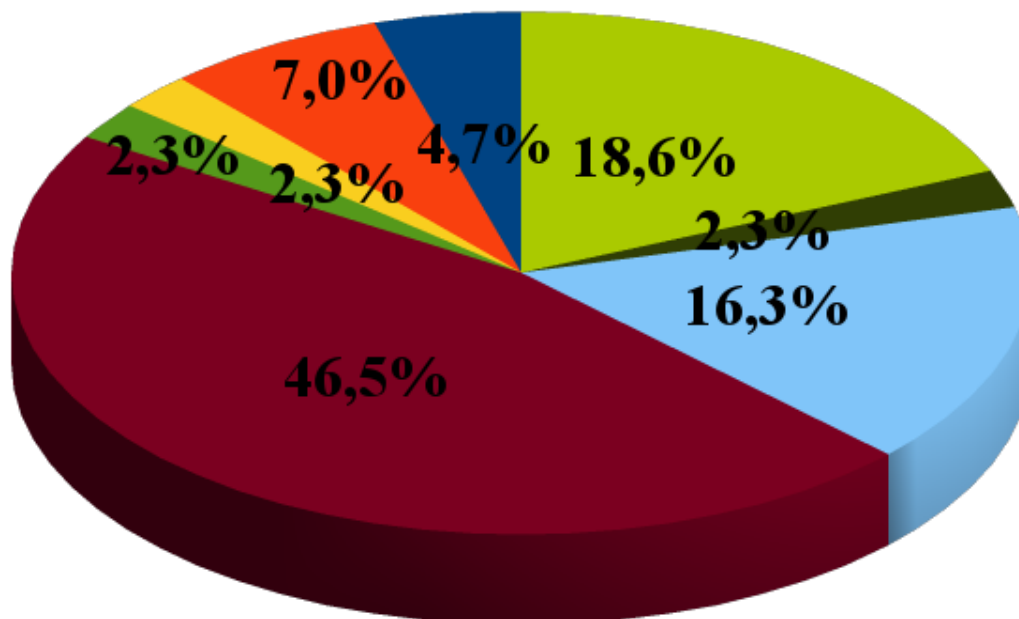
■ Masculino (15)

■ Feminino (28)

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 09: Respostas ao nono item do questionário.

Qual a sua escolaridade?



- Ensino Fundamental incompleto. (2)
- Ensino Fundamental completo. (3)
- Ensino Médio incompleto. (1)
- Ensino Médio completo. (1)
- Ensino Superior incompleto. (20)
- Ensino Superior completo. (7)
- Pós-graduação incompleta. (1)
- Pós-graduação completa. (8)

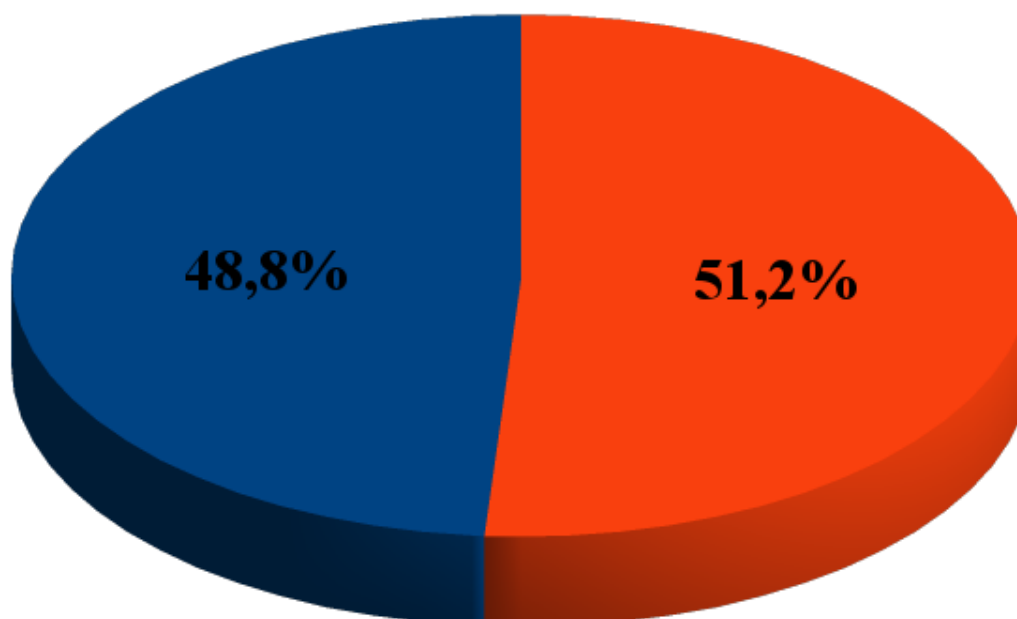
Fonte: Elaboração própria

Ressalte-se que, dos participantes da pesquisa, pouco menos da metade - no caso, 22 (vinte e dois) participantes - eram da área jurídica. Nota-se, pois, que em uma pesquisa elaborada com uma amostragem maior, refletindo de maneira mais adequada a composição da sociedade, incluindo mais pessoas leigas, provavelmente conduzirá a resultados ainda mais alarmantes, principalmente no que concerne ao conhecimento da existência da lei 12.741/12 e da carga tributária nacional.

Na pesquisa ora em comento, por exemplo, se forem analisados somente as respostas dos participantes que não possuem formação jurídica ou estão cursando a faculdade de Direito, 68% dos que não são juristas (quinze pessoas dentre os vinte e dois que não são da área jurídica) sequer sabiam da existência da lei 12.741/12.

Gráfico 10: Respostas ao décimo item do questionário.

Você é da área jurídica?



■ Sim. (21)

■ Não. (22)

Fonte: Elaboração própria

No que concerne ao cumprimento da lei por parte dos próprios contribuintes de direito, procedeu-se à observação de variados cupons fiscais emitidos por estabelecimentos cearenses, com o fito de avaliar como estava a aplicação da lei no Estado. Analisando diversos cupons fiscais foi possível concluir que a grande maioria dos estabelecimentos em Fortaleza já está cumprindo as determinações da lei quanto à discriminação dos tributos nas notas fiscais. No Estado do Ceará, a estimativa é que desde 2013 já havia 2.523 cadastros para obtenção do sistema de discriminação de tributos na nota (ESTABELECIMENTOS..., 2013, online).

No entanto, consta em todos os documentos analisados apenas a informação do *quantum* de tributos referente ao total da compra; nenhum deles traz de forma individualizada para cada item ou pelo menos para grupos de itens semelhantes o montante de tributos incidentes, em desrespeito ao art. 1º, §1º da referida lei, bem como vários não trazem a separação por ente tributante, inobservando o art. 2º do decreto 8.624/14.

Como já observado, poucos cupons apresentavam o valor dos impostos em termos absolutos. A maioria trazia apenas a informação em valores percentuais, o que, no entanto, está de acordo com a lei, pois esta apenas exige que os valores sejam apresentados também no montante em Real caso a alíquota seja específica. Contudo, é inegável que a eficácia da lei e o cumprimento do seu objetivo seriam alcançados de melhor forma se a discriminação indicasse

também o valor em reais correspondente aos tributos.

Ademais, também foi constatado que ainda há alguns estabelecimentos que não apresentam as informações nos cupons fiscais. Insta salientar que a maior parte dos cupons que não estavam de acordo com a lei 12.741/12, dentre aqueles analisados, eram oriundos de estabelecimentos do ramo de alimentação, *in casu*, restaurantes. Surpreende essa constatação principalmente se considerarmos que dentre os estabelecimentos participantes nas mais recentes campanhas de conscientização da carga tributária indireta no Estado do Ceará, como as campanhas de “dia sem imposto”, havia em sua maioria restaurantes.

Nas tabelas a seguir, observam-se os cupons fiscais separados por ramo do comércio e a forma como é feita a especificação dos tributos daquela operação.

Foram analisados 45 cupons fiscais emitidos a partir de novembro de 2014, os quais foram divididos em 05 (cinco) grupos de acordo com os setores a que pertenciam os estabelecimentos emitentes. Os cupons foram, então, divididos nos seguintes grupos: supermercados, panificadoras e demais comércios de alimentos e bebidas; livrarias; lojas de departamento, roupas e acessórios; restaurantes e lanchonetes; e outros.

O último grupo envolve, basicamente, farmácias, lojas de cosméticos, posto de gasolina e estacionamentos de *shopping centers*.

Nenhum dos documentos de quaisquer dos grupos apresentou a tributação agrupada por tipo de produto consumido, em desrespeito ao art. 1º, §1º, da lei 12.741/12, a qual exige que a apuração seja feita em relação a cada mercadoria ou serviço, separadamente. Todos os cupons, dentre os que apresentavam a discriminação exigida pela lei 12.741/12, trouxeram apenas o total de tributos ao final do cupom.

Primeiro grupo: Supermercado, panificadoras e comércios de alimentos e bebidas

Foi analisado um espaço amostral de 11 (onze) cupons fiscais de supermercados e panificadoras. Todos os cupons apresentavam a discriminação da incidência de tributos na operação, contudo, nenhum apresentou a discriminação por grupos de produtos semelhantes, informando apenas os valores ao final do cupom.

Dos onze estabelecimentos analisados, sete procederam à divisão dos tributos de acordo com os entes tributantes, enquanto os demais apenas informaram o valor total

aproximado. Apenas um cupom fiscal de uma panificadora da cidade, apesar de ter procedido à divisão de acordo com o ente, trazia apenas a informação do valor de tributos incidentes em termos percentuais.

Quadro 02. Análise dos cupons fiscais do primeiro grupo.

	Discriminação	Discriminação de acordo com produtos semelhantes	Divisão de acordo com os entes tributantes	Valores nominais (em Reais)
Estabelecimento 01	X		X	
Estabelecimento 02	X		X	X
Estabelecimento 03	X		X	X
Estabelecimento 04	X		X	X
Estabelecimento 05	X		X	X
Estabelecimento 06	X		X	X
Estabelecimento 07	X		X	X
Estabelecimento 08	X			X
Estabelecimento 09	X			X
Estabelecimento 10	X			X
Estabelecimento 11	X			X

Fonte: Elaboração própria

Segundo grupo: Livrarias

Foi analisado um espaço amostral de 07 (sete) cupons fiscais de livrarias e papelarias. Todos os cupons apresentavam a discriminação da incidência de tributos na operação, contudo, nenhum apresentou a discriminação por grupos de produtos semelhantes, informando apenas os valores ao final do cupom.

Dos sete estabelecimentos comerciais analisados, apenas três procederam à divisão dos tributos de acordo com os entes tributantes, enquanto os demais apenas informaram o valor total aproximado. Todos os estabelecimentos, porém, traziam a informação do valor de tributos incidentes em termos absolutos, e não somente percentuais.

Quadro 03. Análise dos cupons fiscais do segundo grupo.

	Discriminação	Discriminação de acordo com produtos semelhantes	Divisão de acordo com os entes tributantes	Valores nominais (em Reais)
Estabelecimento 01	X		X	X
Estabelecimento 02	X		X	X
Estabelecimento 03	X		X	X
Estabelecimento 04	X			X
Estabelecimento 05	X			X
Estabelecimento 06	X			X
Estabelecimento 07	X			X

Fonte: Elaboração própria

Terceiro grupo: Lojas de Departamento, Roupas e acessórios

Foi analisado um espaço amostral de 07 (sete) cupons fiscais de lojas de departamento, roupas e acessórios. Um estabelecimento dentre os que tiveram seus cupons analisados não apresentou qualquer discriminação da incidência de tributos na operação no cupom fiscal. Ademais, nenhum apresentou a discriminação por grupos de produtos semelhantes, informando apenas os valores ao final do cupom.

Dentre os seis estabelecimentos comerciais que forneciam a informação exigida pela lei, apenas dois procederam à divisão dos tributos de acordo com os entes tributantes, enquanto os demais apenas informaram o valor total aproximado. Os seis estabelecimentos, porém, traziam a informação do valor de tributos incidentes em termos absolutos, e não somente percentuais.

Quadro 04. Análise dos cupons fiscais do terceiro grupo.

	Discriminação	Discriminação de acordo com produtos semelhantes	Divisão de acordo com os entes tributantes	Valores nominais (em Reais)
Estabelecimento 01	X		X	X

Estabelecimento 02	X	X	X
Estabelecimento 03	X		X
Estabelecimento 04	X		X
Estabelecimento 05	X		X
Estabelecimento 06	X		X
Estabelecimento 07			

Fonte: Elaboração própria

Quarto grupo: Restaurantes e lanchonetes

Foi analisado um espaço amostral de 10 (dez) cupons fiscais de restaurantes e lanchonetes. Quatro estabelecimentos dentre os que tiveram seus cupons analisados não apresentaram qualquer discriminação da incidência de tributos na operação no cupom fiscal. Ademais, nenhum apresentou a discriminação por grupos de produtos semelhantes, informando apenas os valores ao final do cupom.

Dentre os seis estabelecimentos que forneciam a informação exigida na lei, apenas metade procedeu à divisão dos tributos de acordo com os entes tributantes, enquanto os demais apenas informaram o valor total aproximado. Um dos estabelecimentos trazia apenas a informação do valor de tributos incidentes em termos percentuais.

Quadro 05. Análise dos cupons fiscais do quarto grupo.

	Discriminação	Discriminação de acordo com produtos semelhantes	Divisão de acordo com os entes tributantes	Valores nominais (em Reais)
Estabelecimento 01	X		X	X
Estabelecimento 02	X		X	X
Estabelecimento 03	X		X	X
Estabelecimento 04	X			
Estabelecimento 05	X			X
Estabelecimento 06	X			X
Estabelecimento 07				

Estabelecimento 08

Estabelecimento 09

Estabelecimento 10

Fonte: Elaboração própria

Quinto grupo: Outros estabelecimentos

Foi analisado um espaço amostral de 10 (dez) cupons fiscais de farmácias, lojas de cosméticos, posto de gasolina e estacionamento de shopping centers. Um estabelecimento dentre os que tiveram seus cupons analisados (loja de cosméticos) não apresentou qualquer discriminação da incidência de tributos na operação no cupom fiscal. Ademais, nenhum apresentou a discriminação por grupos de produtos semelhantes, informando apenas os valores ao final do cupom.

Dentre os nove estabelecimentos que forneciam a informação exigida na lei, apenas quatro (farmácias, loja de cosmético e estacionamento) procederam à divisão dos tributos de acordo com os entes tributantes, enquanto os demais apenas informaram o valor total aproximado. Um dos estabelecimentos (estacionamento) trazia apenas a informação do valor de tributos incidentes em termos percentuais.

Vale observar que o estacionamento do shopping center em questão, apesar de apresentar a discriminação dos tributos no documento emitido de forma exemplar, por fazê-lo de modo bastante visível, além de nomear os tributos municipais incidentes, apenas fez referência à porcentagem aproximada desses tributos municipais, limitando-se a informar que havia outros tributos federais aplicáveis ao resultado da empresa. A forma de exibição da informação, contudo, é a única que parece ser adequada para visualização dos contribuintes de fato.

Quadro 06. Análise dos cupons fiscais do quinto grupo.

	Discriminação	Discriminação de acordo com produtos semelhantes	Divisão de acordo com os entes tributantes	Valores nominais (em Reais)
Estabelecimento 01	X		X	X

Estabelecimento 02	X	X	X
Estabelecimento 03	X	X	X
Estabelecimento 04	X	X	X
Estabelecimento 05	X		
Estabelecimento 06	X		X
Estabelecimento 07	X		X
Estabelecimento 08	X		X
Estabelecimento 09	X		X
Estabelecimento 10			

Fonte: Elaboração própria

Insta ressaltar que, mesmo com mais de um ano de aplicação da lei 12.741/12, ainda não é possível identificar sua real eficácia. Nota-se que ainda há alguns tipos de estabelecimento que não vêm cumprindo a determinação legal de discriminação dos tributos nas notas fiscais, e os que o fazem parecem fazer de forma muito aquém do objetivo legal. Diversos cupons fiscais apresentam os tributos incidentes, mas não de forma discriminada por produto nem por ente tributante.

A grande representatividade dos tributos indiretos em nosso sistema, bem como a maneira como são cobrados, prejudica não somente o conhecimento que os cidadãos-contribuintes têm acerca do montante pago, como, conseqüentemente, acaba por tornar os cidadãos mais inertes no que concerne à fiscalização dos recursos arrecadados.

A lei 12.741/12 finalmente regulamentou exigência imposta pelo constituinte originário, a qual tem a capacidade de contribuir para uma melhor compreensão da carga tributária pelos cidadãos. No entanto, a pura e simples inserção de dados sobre o montante tributado na nota fiscal não surte o efeito desejado. Isso porque já não há a cultura de se pedir nota fiscal, muito menos de se atentar às informações contidas nela.

Ademais, como não houve uma campanha de conscientização por parte do Governo, somado às inúmeras postergações de aplicação da lei, nem todos têm conhecimento de que há essas informações sobre os tributos pagos na nota fiscal.

Nota-se, pois, que a questão da falta de transparência dos tributos indiretos é mais complicada do que pode parecer à primeira vista, e a simples inserção do montante pago em

tributos nas operações de compra e venda e prestação de serviços não tem sido capaz de provocar mudanças na consciência fiscal dos cidadãos, conforme parece corroborar a pesquisa realizada.

Campanhas de estabelecimentos que vendem produtos a preço promocional, retirando o equivalente da carga tributária, têm alguma valia, mas, assim como a própria efetivação da lei 12.741/12, dificilmente ensejará grandes mudanças se não forem acompanhadas de fortes campanhas de conscientização ou até mesmo de mudanças no sistema tributário, que prezem pela diminuição da tributação sobre o consumo ou ainda pela sua maior seletividade e conseqüente menor regressividade.

Concluimos, pois, que, não havendo uma mudança real na forma de cobrança dos tributos indiretos, proporcionando uma mudança no sistema com a cobrança de forma separada do valor do produto e com uma maior importância do contribuinte de fato na legislação – haja vista que atualmente ficam em uma espécie de limbo, impedidos de ter acesso à justiça, em caso de pagamento indevido, por exemplo, enquanto também se nega esse acesso aos contribuintes de direito, por supostamente terem repassado o ônus - a conscientização acerca da real incidência dos tributos indiretos só começará a ocorrer após muitas campanhas e com a constante disseminação das informações sobre a cobrança desse tipo de tributos, como campanhas dos próprios estabelecimentos comerciais, do fisco e da sociedade civil, de forma geral.

A solução para o estado de anestesia fiscal em que permanece a maior parte dos cidadãos pode ser encontrada em outros projetos que visam informar e conscientizar a sociedade acerca do fenômeno da tributação. Nesse contexto, destacam-se os projetos de educação fiscal realizados pelos Fisco estadual e federal, campanhas de conscientização feitas pela sociedade civil, bem como os surgimentos de programas de conscientização da função dos tributos, como alguns sítios eletrônicos e aplicativos com informações sobre a carga tributária, os quais figuram como possíveis soluções para a criação de uma efetiva cultura de cidadania fiscal, haja vista que somente a lei 12.741/12, da forma como foi disposta pelo legislador federal e do modo como vem sendo cumprida pelos estabelecimentos, com a simples inserção do montante total pago em tributos nas operações de compra e venda e prestação de serviços não tem sido eficaz em ensejar a consciência fiscal dos cidadãos-contribuintes.

4.2 A cidadania fiscal e o acesso à informação: soluções para a anestesia fiscal

O mundo digitalizado proporciona, através da Internet e de outros meios de comunicação, que se efetivem meios de controle social antes inimagináveis, como, por exemplo, os portais de transparência, os quais apresentam dados acerca dos gastos públicos acessíveis a qualquer cidadão. Destarte, o acesso à informação inibe desvios dos recursos arrecadados, ensejando gestões mais responsáveis.

Greco (2000, p. 16) ressaltou em sua obra a importância da revolução tecnológica para os novos rumos da sociedade, por se tratar não somente de revolução de natureza técnica, mas “revolução ligada ao próprio padrão da civilização ocidental, que está se alterando em sua concepção básica”.

Cruz e Amorim (2010) destacam que na complexa sociedade atual, as informações e os conhecimentos disseminados pelos meios de comunicação têm cada vez maior importância, o que demonstra o papel essencial que desenvolvem as novas tecnologias da informação atualmente para o exercício da cidadania fiscal.

Os sítios eletrônicos que abordem temas de cidadania fiscal possuem ainda a função educativa, permitindo o intercâmbio de informações entre programas de educação fiscal de diversos países. Segundo Rivillas, Vilardebó e Mota (2010, p. 29), “os portais na Internet [...] cumprem uma dupla função. Por um lado, sensibilizam sobre a importância da educação fiscal [...]. Em segundo lugar, os portais constituem ferramentas de apoio para os docentes”.

Além da multicitada lei, outros mecanismos demonstram a importância do acesso à informação para a efetivação da cidadania fiscal. Dentre as principais inovações legislativas sobre o tema, destacam-se as leis de Responsabilidade Fiscal e de Acesso à Informação.

A lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), além de estabelecer as diretrizes e regras de finanças públicas a serem seguidas por todos os entes federativos, consagrou o princípio da transparência como pressuposto da gestão fiscal responsável. A transparência consiste no dever da Administração de divulgar e prestar de contas de forma clara e objetiva, possibilitando aos particulares, através do acesso a essas informações, proceder a exigências.

Posteriormente, em mais uma tentativa de implementar uma gestão fiscal transparente, foi promulgada a lei nº 12.527/11, com o escopo de regulamentar o acesso à informação e a transparência na atividade administrativa, através da divulgação dos dados públicos por meio de sítios eletrônicos, denominados de portais da transparência (MAIA, 2013).

Essas normas, através da imposição de divulgação na Internet dos dados referentes às receitas e gastos públicos, permitem e estimulam o exercício do controle social por parte da sociedade, criando, assim, uma cultura de cidadania fiscal, não se limitando a participação popular no Estado democrático às tradicionais formas previstas constitucionalmente nem ao exercício do voto.

4.3 Educação fiscal e cidadania

O tema da cidadania está intrinsecamente relacionado à temática da educação, haja vista a importância desta na formação de uma sociedade mais participativa e mais consciente de seus direitos e deveres. No tocante à educação fiscal, além da reflexão acerca dos temas inerentes à cidadania, busca-se ainda, demonstrar a relação entre cidadania e tributação.

O marco histórico da educação fiscal encontra-se na definição proferida por Bujanda (1967, p. 14), afirmando que esta seria a educação, pura e simplesmente, embora referente a este setor da realidade político-social a que chamamos de vida tributária.

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 ⁵⁰(BUJANDA, 1967, p. 14).

Marshall (2002, p. 20) defende ser o direito social à educação um pré-requisito para a expansão dos outros direitos. Nesse diapasão, a promoção de políticas públicas visando à conscientização do exercício da cidadania é obrigação estatal, nos termos do art. 205 da Constituição de 1988, em que é consagrado o direito a uma educação que prepare para o exercício da cidadania.

⁵⁰ Em nossa tradução livre: A rigor, parece supérfluo que ao indagar-se o conceito de educação tributária se comece dizendo que esta tem de estar inserida no marco mais amplo do problema educativo, ou seja, que a educação tributária é pura e simplesmente a educação, ainda que referente a este setor da realidade política-social que chamamos de vida tributária.

Os projetos de educação fiscal têm o potencial de derrubar o grande óbice à efetivação da cidadania fiscal e da participação da população nas matérias fiscais que consiste, como já demonstrado no decorrer desse trabalho, no fato de que a maioria dos cidadãos-contribuintes sequer sabe que paga tributos – acreditando que só existem tributos diretos, e desconhecendo que também financiam a máquina pública, ou, na melhor das hipóteses, apesar de ter conhecimento de sua arrecadação, não sabe ao certo o montante que é retirado de seu patrimônio.

Para Silva (2007, p. 77), o tributo indireto “oculta do cidadão a ideia de que ele paga o imposto. Por exemplo, na aquisição de uma mercadoria sujeita ao ICMS, o valor dela já contempla o imposto, prevalecendo no senso comum a noção de que quem paga é a empresa/comércio que está vendendo”.

A educação fiscal deve, pois, conscientizar a sociedade quanto às funções socioeconômicas dos tributos e quanto ao dever de pagá-los, tendo em vista sua essencialidade para o desenvolvimento. A educação voltada para a cidadania fiscal tem por base, dentre outros assuntos, a transmissão de informações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como sobre o funcionamento do orçamento público. No magistério de Oliveira (2012, p. 24), “Educação Fiscal é exercício para a cidadania, o qual passa pela conscientização individual dos valores ético-culturais do Estado social, tendo como substrato a aberta realidade material do mundo tributário e orçamentário, ou seja, o mundo fiscal”.

Destaca ainda o retrocitado autor, no que concerne ao conceito de educação fiscal que é possível, atualmente, “conceituar Educação Fiscal, como política pública de Estado social voltada para a formação integral do cidadão, apto a relacionar, criticamente, tributo, orçamento público, ética e cidadania, como condição ao pleno desenvolvimento individual e social, sustentáveis” (OLIVEIRA, 2012, p. 25). Vejamos:

Educação fiscal reúne tributo, orçamento, cidadania e ética como disciplinas informativas e formativas do Estado social. Objetiva reforçar a cultura do respeito à dignidade humana e à democracia, a partir da prática educativa, crítica, estendida a todos os segmentos e espaços sociais. A cidadania cultural que se sonha, no alto, passa antes pela cidadania fiscal, que a sustenta, e antes ainda, mais para baixo, nos fundamentos, pela consciência individual e coletiva de que relacionar aquelas disciplinas é um caminho de acesso a uma ordem social mais justa e sustentável (OLIVEIRA, 2012, p. 18).

Os objetivos da educação fiscal, conforme Rivillas; Vilardebó e Mota (2010, p. 24-25), consistiriam na inserção da temática fiscal, discutindo a importância dos tributos e da transparência na gestão pública em benefício de todos; na potencialização o respeito pela coisa pública e reconhecer o papel do Estado na gestão dos tributos; na retomada da

participação cidadã com o exercício de uma cidadania ativa, responsável e compartilhada. Espera-se daquele que teve acesso ao conhecimento das questões fiscais que participe ativamente como cidadão-contribuinte, participando e fiscalizando as decisões do Estado e a alocação dos recursos públicos.

A tarefa de repassar informações sobre a tributação e sobre orçamento público não é das mais fáceis, haja vista o complexo sistema tributário vigente. No entanto, faz-se necessário transmitir esse conhecimento e tentar fomentar a participação popular no controle das contas públicas, além dos já tradicionais instrumentos como o orçamento participativo, assembleias populares e referendos. Posto que demasiadamente técnicos, os conceitos e termos utilizados em âmbito fiscal não podem constituir óbice ao interesse e à percepção dos cidadãos pelo que ocorre em meio à atividade financeira do Estado, devendo a educação fiscal servir como base para que a população possa ter acesso a esses conteúdos, os quais já deveriam figurar no cotidiano de qualquer cidadão. A educação fiscal almeja, justamente, abordar os temas relacionados ao orçamento público e à tributação de forma clara e acessível.

Educação Fiscal é política promotora do Estado social. Deve ir além, e ser gestora, se cumprir, realmente, com seu papel de formadora da cidadania, nos valores e princípios daquele Estado. Se com uma mão tira da economia a matéria prima, o tributo, para sua usinagem; com outra mão devolve, à política, o seu produto acabado, o orçamento público (OLIVEIRA, 2012, p. 23).

Não se pode subestimar a importância da educação fiscal, uma vez que o tão só acesso da sociedade a certos conceitos já permite um conhecimento, mesmo que incipiente, do funcionamento do Estado, o que permite criar uma visão crítica nos cidadãos. Afinal, somente “se critica aquilo que se conhece” (CAVALCANTE, 2006, p. 69).

Ainda é incipiente, no entanto, a participação da sociedade nas decisões em matéria fiscal, as quais, em geral, são editadas sem maiores discussões públicas, nem prévia explicitação. Na tentativa de se criar uma cultura de cidadania fiscal e tornar mais acessíveis conceitos tributários, implementaram-se diversos projetos educacionais, sendo, atualmente, um dos mais importantes o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), surgido em 1996. O programa, cujo objetivo principal é a compreensão dos tributos, bem como a sua destinação, é fruto de uma ação colaborativa entre diversas secretarias da educação, secretarias da fazenda e entre os Ministérios da Fazenda e da Educação.

No Estado do Ceará, foi implantado o Programa de Educação Fiscal (PEF) em 1998, como fruto de uma parceria entre a Secretaria da Fazenda estadual e a Secretária de Educação Básica, cujo escopo era discutir nas escolas, tanto públicas quanto privadas temas

relacionado à tributação e à cidadania, conforme o PNEF. Nas palavras de Silva (2007, p. 20), “nesses nove anos, diversas ações foram realizadas com a filosofia de deixar disponível ao cidadão conhecimentos de ordem tributária para permitir a apropriação de instrumentos para a participação e o controle social”. Ainda sobre o programa,

É nessa perspectiva que o Programa de Educação Fiscal do Ceará (PEF) se insere nas discussões sobre cidadania no âmbito das escolas brasileiras. O objetivo é juntar educação e tributação, o que representa grande desafio. Assim, e tendo como premissa a importância de uma ação educativa e sistemática voltada para o desenvolvimento de valores e atitude de participação social, é que se faz necessária a abordagem do Programa de Educação Fiscal (PEF) Ceará, do qual a autora faz parte desde a sua elaboração e compõe sua equipe de desenvolvimento. A relevância da investigação do tema está situada na carência de estudos de avaliação do Programa, sendo uma contribuição para o debate acerca da educação fiscal. (SILVA, 2007, p. 20)

Consoante destaca Silva (2014, p. 56), a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará possui, desde 2007, uma Célula de Educação Fiscal (Ceduf) que tem como missão disseminar a educação fiscal no Estado, integrando a própria estrutura organizacional daquela secretaria.

O PEF tem produzido sistematicamente materiais que instrumentalizem as ações e facilitem a compreensão da relação entre tributos e cidadania, observando o preceito de adequação dos conteúdos ao público e a especificidade regional, garantindo a identificação do participante do programa e o conteúdo disponibilizado. Atualmente, são os seguintes os materiais pedagógicos utilizados:

- livros de aluno e professor de ensino fundamental II;
- apostila de capacitação para a formação de professores e servidores públicos;
- vídeo-aulas;
- desenho animado – “A turma da Cidadania” – em DVD com três histórias sobre cidadania, tributos e ICMS, produzidos pela Casa Amarela – Universidade Federal do Ceará - UFC e destinados a crianças do ensino fundamental I;
- revista em quadrinhos com as mesmas personagens do desenho animado;
- peça de teatro: “A comédia da Cidadania”; escrita pelo dramaturgo cearense José Mapurunga;
- Jogo da Cidadania: jogo de tabuleiro no qual o participante segue uma trilha com informações sobre tributos e cidadania;
- Bloco de atividade: caderno para realização de atividades lúdicas envolvendo os conceitos de educação fiscal;
- Cadernos impressos pela ESAF para o curso disseminadores de educação fiscal;
- CD com o conteúdo do curso Disseminadores de Educação Fiscal;
- Fascículos do curso Educação Fiscal e Cidadania (SILVA, 2014, p. 56-57).

A educação não pode se limitar à sua espécie formal, em que são ministradas as matérias tradicionais cobradas em vestibulares e processos seletivos. É imprescindível o debate de outros temas, como questões de relevância social, a fim de que se contribua para a formação de cidadãos completos e ativos, comprometidos com tentativas de melhoria na vida em sociedade. A questão da tributação, então, revela-se como importante temática, uma vez que o conhecimento do como os tributos pagos pela sociedade mantêm a máquina

administrativa e promovem a garantia de certos direitos, bem como qual o destino dessa arrecadação são imprescindíveis para o correto exercício da cidadania.

Existe de forma clara a intenção de produzir comportamento e atitudes no aluno, afinal a cidadania pressupõe ação, não havendo como imaginar um cidadão apático e não ativo. Cidadania é movimento, é participação. Não se compreende uma cidadania enclausurada entre quatro paredes. Nesse aspecto é a isso que se propõe a educação fiscal: conhecimento para uma prática transformadora da realidade social (SILVA, 2007, p. 42).

O documento que rege os temas transversais a serem abordados nas escolas reitera a importância da temática fiscal, mormente no que concerne à destinação dos tributos arrecadados. É imprescindível que os instrumentos de proliferação da educação fiscal sejam instituídos não somente em campanhas organizadas pelo fisco e pela sociedade civil, mas também de modo permanente e concreto nas escolas, inserindo-se na educação formal, pois somente com a inclusão de disciplinas que versem sobre essa temática se alcançará o público alvo da política de forma realmente ampla. Demonstra-se, assim, a imprescindibilidade da transmissão de temas como a justiça do tributo, o esclarecimento sobre os impostos indiretos, a participação nas decisões sobre orçamento, dentre outros de fundamental importância:

É importante estar atento ao destino que o administrador dá aos impostos arrecadados e ao recolhimento do imposto que o comerciante, o industrial ou o prestador de serviço deve efetuar. É preciso procurar saber quanto é recolhido de imposto, qual sua destinação, quem deveria pagar mais ou menos, contribuindo para o desvelamento das questões tributárias, participando da elaboração do orçamento público, discutindo suas prioridades e controlando sua execução (BRASIL, 1998, p. 356).

Denomina-se educação fiscal uma proposta de educação voltada para a cidadania e para a percepção social, a fim de fornecer “subsídios para uma atuação consistente e de contribuição para a melhoria das condições sociais daqueles não contemplados pela justiça social” (SILVA, 2007, p. 67). Mostra-se, pois, como política pública em conformidade com os valores da Constituição Federal de 1988.

É imprescindível discutir como o cidadão pode participar diretamente da gestão dos recursos públicos, através do controle social desses recursos de forma contínua. Essa atuação não consegue se efetivar se não houver, por parte dos contribuintes, um prévio conhecimento da gestão fiscal, motivo pelo qual os programas de educação fiscal são importantes para que se forneçam pelo menos informações mínimas sobre a tributação e suas implicações no cotidiano da sociedade.

Nesse sentido, a educação fiscal contribui para a reflexão da cidadania e seu inter-relacionamento com a tributação, sempre tendo por base o conhecimento para a ação. Busca-se a crítica embasada e consciente para a análise de um orçamento

público ou das planilhas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, por exemplo (SILVA, 2014, p. 47).

A ideia do orçamento como um direito de participação cidadã, conforme destaca Cavalcante (2014, p. 21) remonta à Idade Média, mas permanecem o distanciamento popular e os constantes conflitos entre o Direito e o Poder. Há ainda muita desconfiança da população no que concerne à política e aos feitos estatais, talvez pelo não-cumprimento de diversos direitos individuais e sociais, bem como pelo descrédito que acompanha muitos projetos de políticas públicas.

Os programas de educação fiscal devem primar cada vez mais para a questão do cumprimento das obrigações estatais. Os avanços devem ser notados pela sociedade, caso contrário, ela continuará desacreditada no que concerne às políticas fiscais. E essa tarefa não é nada fácil, quando a sociedade não está satisfeita e os direitos sociais não estão sendo cumpridos pelo Estado (CAVALCANTE, 2014, p. 22).

A educação fiscal busca, pois, desestimular a ideia de antagonismo entre Estado e cidadão, ao conscientizar os cidadãos que, em razão do sentimento de pertença à comunidade e do princípio da solidariedade, há a necessidade destes indivíduos contribuírem para o bem-estar da coletividade através do pagamento de tributos, devendo-se ainda respeitar e preservar a *res publica*, mormente os recursos públicos. Assim, a educação fiscal se apresenta como ponte entre esse fosso histórico de separatismo entre o Estado e a sociedade. Ao aproximar o cidadão do ser estatal, têm-se o entendimento da questão tributária e a responsabilidade da atuação como sujeito ativo e detentor de uma cidadania plena, que resulta em controle social (SILVA, 2007, p. 66).

A participação na gestão da coisa pública é efetivada por meio do exercício do controle social, o qual pressupõe uma cidadania ativa no acompanhamento das ações realizadas pelo Poder Público. O desiderato da participação precisa vir acompanhado da apropriação do conhecimento do funcionamento da gestão pública, dos orçamentos e da aplicação de recursos, motivo pelo qual a educação para uma cidadania fiscal se torna imprescindível. Não é possível falar em direitos de cidadania sem um sustentáculo de recursos financeiros, e esses são obtidos através dos tributos e do exercício da solidariedade. Ressalte-se que a cidadania fiscal deve ser encarada em uma dupla vertente. É imprescindível, para sua concretização, que a sociedade esteja consciente da importância do pagamento dos tributos. E como aspecto importante da fundamentação dos tributos está na justiça fiscal, é necessário demonstrar para a sociedade por que motivos os impostos indiretos devem ser preteridos em favor diretos.

4.4 Cidadania fiscal e novas mídias

Consoante já mencionado, o verdadeiro exercício da cidadania fiscal e o interesse por parte dos contribuintes acerca dos gastos públicos apenas se concretiza com o acesso pela população a informações sobre as formas de arrecadação de receitas e sua destinação, o que permite inibir desvios dos recursos arrecadados. As novas mídias vêm, assim, colaborando para a efetivação de uma cidadania fiscal, através do maior conhecimento dos cidadãos acerca do orçamento público, bem como da sua destinação (AGUIAR; MAIA, 2014, *passim*).

Destacam-se projetos relacionados a tornar a tributação indireta mais transparente, cujo escopo é informar os cidadãos acerca da real incidência de tributos sobre a circulação de mercadorias e as prestações de serviços, uma vez que o caráter velado da tributação sobre o consumo acaba por provocar uma anestesia fiscal, por não sentir a população essa incidência de impostos e contribuições.

Esses projetos são de suma importância para a efetivação da cidadania fiscal por tornaram mais clara e evidente aos cidadãos-contribuintes a tributação indireta, o que faz com que percebam a real carga tributária nacional.

Citemos como exemplos o projeto “Quanto Custa o Brasil”, organizado pelo sindicato nacional dos procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ e que, através de mídias como a Internet, e em especial por meio das redes sociais, busca divulgar o peso da carga tributária brasileira, combater a sonegação, bem como conscientizar a população sobre a necessidade de reforma tributária, em especial propagando a importância de se proceder à redução da tributação indireta. O sítio eletrônico da campanha possui ainda jogos educativos e histórias em quadrinhos divulgadas na página, todas com intuito de conscientizar os cidadãos sobre a carga tributária nacional (SINPROFAZ, 2014).

Deve-se ainda destacar que os instrumentos de divulgação de arrecadação tributária, não apenas em painéis nas ruas como também através de sítios eletrônicos, também constituem meios de conscientização e promoção da cidadania fiscal.

Os aplicativos de celular também têm sido utilizados como forma de promover a cidadania fiscal. O “Na Real” revela o percentual incidente sobre determinado produto, bem como o valor em reais correspondente a tributos (APLICATIVO..., 2013). Ao digitar o nome do produto e a quantia paga, o software apresenta o quantum de tributos que compõem o preço da mercadoria, através de uma base de dados desenvolvida juntamente com o Instituto

Brasileiro de Planejamento Tributário.

Outro aspecto importante no que concerne à promoção da cidadania fiscal, e que vem sendo facilitado pela facilidade de acesso à informação, é a realização de programas pelas Administrações Fazendárias, os quais visam à estimulação da educação fiscal.

4.5 A promoção da cidadania fiscal no Brasil e na América Latina

Os programas de educação fiscal, ao contrário do que se possa imaginar, já existem há pelo menos quarenta e cinco anos, principalmente com o desenvolvimento de projetos para jovens e crianças. Silva (2007, p. 75) destaca que em 1969 surgiu um programa denominado Operação Bandeirante, de iniciativa da Receita Federal do Brasil. A operação consistia na apresentação dos tributos e de sua função socioeconômica pelos agentes do fisco. No ano seguinte, a Receita Federal lançou um novo programa, chamada Operação Brasil do Futuro, destacando-se a publicação da revista Dona Formiga, Mestre Tatu e o Imposto de Renda, distribuída entre crianças do Ensino Fundamental, a fim de que estas tivessem os primeiros contatos com elementos básicos da fundamentação dos tributos, como a sua indispensabilidade para a manutenção do Estado e para a garantia de direitos.

A experiência durou dois anos, sendo suspensa em parte, em razão do imediatismo reinante, que ensejou descontentamento pela perspectiva de que os resultados só aconteceriam anos depois. Em 1977, outra promoção foi veiculada pela Receita Federal: Programa Contribuinte do Futuro, entretanto, havia uma preocupação muito evidente de aumento de arrecadação (SILVA, 2007, p. 75-76).

A Portaria n.º 35, de 27 de fevereiro de 1998, do Ministério da Fazenda, criou outro instrumento muito importante, qual seja, o Grupo de Trabalho Educação Tributária ou Grupo de Educação Fiscal (GEF), que reúne representantes das secretarias de todos os Estados brasileiros e do Distrito Federal, membros do Ministério da Fazenda e da Escola de Administração Fazendária, além de gestores da educação fiscal. Já com a participação de representantes das secretarias de Educação, elaborou-se o documento para implementação da educação fiscal como tema transversal nas escolas de ensino fundamental. Posteriormente, porém, o CONFAZ alterou o nome para Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), tendo em vista que o programa abrangia não somente questões referentes a tributos, mas também a gestão dos recursos públicos (SILVA, 2007, *passim*).

O programa tem como objeto-síntese promover e disseminar o entendimento da função social do tributo e a aplicação correta dos recursos públicos por parte dos governantes,

incentivando o controle social e a harmonia na relação contribuinte-Estado (SILVA, 2007, p. 79) e como missão “compartilhar conhecimentos e interagir com a sociedade sobre a origem, aplicação e controle dos recursos públicos, favorecendo a participação social” (ESAF, 2015, p. 12).

Insta ressaltar que, nessa época, a expressão utilizada para designar essa área de programas era educação tributária. No entanto, na década de 90, o termo “tributário” foi substituído, pois acabava por ser restrito à arrecadação mediante o pagamento das obrigações dos contribuintes. O termo que passou a ser utilizado, então, foi “educação fiscal”, o qual abrange a aplicação dos recursos públicos arrecadados e é mais compatível com a ideia de harmonização do dever do cidadão de recolher tributos com a obrigação do Estado de oferecer serviços públicos de qualidade (SILVA, 2007, p. 68).

No caso do Estado do Ceará, o Programa era chamado, até maio de 2007, de Educação Tributária, em virtude de o material didático ter sido produzido com essa denominação desde o início das atividades. Sempre foi ponto pacífico, porém, o fato de que a filosofia é compreender as duas vertentes: arrecadação e aplicação dos recursos. Isso está presente em todo o conteúdo didático elaborado para professores e alunos. A correção não foi realizada até 2007 para não desperdiçar recursos públicos em publicar mais material educativo por conta da denominação diferenciada (SILVA, 2007, p. 68).

Dentre os projetos que podem contribuir para a efetivação da cidadania fiscal estão a consolidação de um estatuto dos direitos do contribuinte, bem como a promoção de programas de educação fiscal.

A ideia de um estatuto do contribuinte, o qual traga um conjunto de direitos e garantias, já foi implementada em diversos ordenamentos, constituindo-se em códigos de defesa que são, em grande parte, consequências de reclames oriundos das tensões existentes entre as administrações tributárias e os cidadãos-contribuintes.

El conjunto de derechos y garantías reconocidos al contribuyente puede estar contenido explícita o implícitamente en el plano constitucional o haber sido enunciado sistemáticamente a través de una ley dictada al efecto como está comenzando a acontecer, frente a un reclamo sostenido con insistencia, en diversos países de Europa y América (CASÁS, 2002, p. 133).

Segundo Lapatza (*apud* CASÁS, 2002, p. 142), a necessidade de códigos de defesa dos contribuintes está relacionada ao fato de que a relação entre estes e o Fisco hoje tem voltado a aparecer como uma relação de poder, afirmando ainda que nem o processo político nem o burocrático encontraram em sua frente uma doutrina jurídico-tributária sólida, firme na ideia de que o cidadão, no Estado Democrático de Direito, está unido ao Estado, como contribuinte, por uma relação de igualdade, estando ainda ambos submetidos à

legalidade.

Outro fator de relevo para a instituição da sistemática de normas legais codificadas está na dificuldade enfrentada pelos contribuintes para que possa ter acesso a uma consolidação clara e coerente das principais regras relativas à relação jurídico-tributária com o Fisco. Por outro lado, Faveiro (2002, p. 127) leciona no sentido de que, atualmente, tem-se uma valorização da pessoa do contribuinte:

Enquanto, na concepção clássica de índole soberano-financeira, e na estrutura do direito fiscal e dos sistemas tributários nela baseados, era no Estado e no seu poder soberano de criar impostos e de aplicar sobre as realidades dos cidadãos as leis emanadas de tal soberania, que assentava todo o complexo da fiscalidade - e de que partiam, em linha descendente, todos os efeitos e a projeção destes sobre o contribuinte, na nova concepção da fiscalidade, de base sócio-personalista, é da *pessoa humana* como ser social, que parte toda a ordem tributária, e se legitima e delimita o poder estatal de criar impostos através de leis, e de as aplicar, mediante actos administrativos definidores das situações de obrigação jurídica individual.

Ressalte-se, porém, que um estatuto não somente deve conter direitos e garantias, mas também trazer deveres dos sujeitos envolvidos na relação tributária (Casás, 2002, p. 140), principalmente no que concerne aos deveres de transparência na tributação e na fiscalização e de urbanidade entre administração e cidadãos-contribuintes.

Lapatza (*apud* CASÁS, 2002, p. 141) afirma que, quando se reclama um estatuto do contribuinte, pede-se um conjunto de normas inteligíveis que fixem os direitos e deveres, de forma certa e compreensível para a maioria dos cidadãos, que lhe incumbem enquanto contribuintes, recriando-se um equilíbrio entre os direitos e deveres do Estado credor dos tributos.

No que concerne ao desenvolvimento de programas, na América Latina de forma geral, e em especial em países como Argentina, Uruguai e Peru, as Administrações Tributárias vêm tentando promover, como afirmam Rívilas, Vilardebó e Mota (2010), medidas que promovam uma maior consciência cívico-tributária, reservando recursos humanos e materiais para essas atividades.

Desde meados dos anos 1990, ainda que com diferença de intensidade, todas as administrações tributárias da América Latina empreenderam iniciativas relacionadas à educação fiscal, conquistando um especial dinamismo em países como Argentina, Brasil, Peru, Guatemala, Chile, México, República Dominicana, e mais recentemente, em Honduras, El Salvador e Uruguai. Em países como Argentina e Brasil, as ações são sistematizadas por meio de programas institucionais, sendo assim mais bem disseminadas e eficientes (RIVILLAS; VILARDEBÓ; MOTA, 2010, p. 24).

Os referidos autores destacam, no entanto, que as iniciativas referentes à educação

fiscal ainda são extremamente recentes, haja vista, dentre outros fatores, o contexto de regimes autoritários pelos quais a maioria dos países latino-americanos passaram nas décadas anteriores.

São exemplos de programas de sucesso os espaços criados para crianças em museus argentinos, demonstrando, pois, a utilidade que pode haver na criação de parcerias com o setor privado. Consoante Rivillas, Vilardebó e Mota (2010, p. 27), “na Argentina, a Administração Federal de Receitas Públicas [...] conta com seções específicas sobre educação fiscal em museus para crianças situados no shopping de Abasto, em Buenos Aires, e no Alto do Rosario neste mesmo município”. A administração fazendária argentina conta ainda com diversos jogos virtuais sobre cidadania fiscal em seu sítio eletrônico. Já no Uruguai, foi criado um espaço na *Ciudad de los Chicos*, situada em um importante centro comercial de Montevideo, enquanto no Chile há um programa de televisão denominado Ivo.

No Brasil, como já abordado, um dos principais programas de promoção da cidadania e da educação fiscal é o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), o qual vem sendo implementado pela Administração Fazendária brasileira desde o início da década passada.

Esses programas almejam estimular os cidadãos ao cumprimento de suas obrigações tributárias, “conhecendo o destino dos recursos do Estado em benefício dos bens públicos [...], de forma progressiva, começam a abordar elementos relacionados à qualidade dos gastos e à transparência na gestão dos recursos públicos, educando sobre a importância da vigilância social” (RIVILLAS; VILADERBÓ; MOTA, 2010, p. 28).

Insta destacar ainda que o fortalecimento da educação fiscal na América Latina deve-se à cooperação entre os diversos países, bem como o apoio de diversos organismos internacionais, como a Comissão Europeia (EuropeAid- EuroSocial Fiscalidad), o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

Nota-se, pois, que a Administração Fazendária já está caminhando, através de seus projetos, para o desenvolvimento da cidadania fiscal, mas ainda há muito a se desenvolver para que esta alcance uma maior parte da população e realmente se efetive.

Em suma, a educação voltada para uma cidadania fiscal pretende democratizar as informações acerca do processo tributário-orçamentário, mas seu desenvolvimento só é possível se houver políticas públicas que garantam os valores democráticos, bem como se

existir investimento em consciência individual sobre a atuação fiscal.

4.6 Tributação indireta, pagamento indevido e controle jurisdicional

Outro importante óbice da tributação indireta à efetivação da cidadania fiscal que clama por soluções consiste na forma como tem se procedido, no âmbito dos Tribunais Superiores brasileiros, ao controle jurisdicional das relações tributárias envolvendo essa forma de tributação e à dificuldade de acesso à jurisdição por parte dos contribuintes, tanto “de direito” quanto “de fato”, notadamente quando se trata da restituição de quantias pagas indevidamente.

Desde os anos 50, os Tribunais Superiores – primeiramente o Supremo Tribunal Federal (STF) e posteriormente o Superior Tribunal de Justiça – não consideram possível a restituição do tributo indireto pago indevidamente, entendimento consubstanciado na Súmula 71 do STF, de 1963. A justificativa consiste no fato de que promover a restituição ao contribuinte “de direito” implicaria um enriquecimento sem causa, pois o ônus representado pelo tributo fora transferido para o contribuinte “de fato”. Considerou-se, pois, que melhor seria o enriquecimento da Fazenda, por representar os interesses de “toda a sociedade” (MACHADO SEGUNDO; MAIA, 2014, p. 67).

Como há casos em que a transferência do ônus do tributo dito indireto é impossível, a exemplo de tabelamento de preços no mesmo patamar anterior apesar da majoração do tributo, mister se fazia possibilitar a restituição àquele que não tivesse repercutido o ônus, o que foi positivado no art. 166 do CTN, bem como na súmula 546/STF, posicionamento que permaneceu sob a égide da Constituição de 1988.

O certo é que esse entendimento, se por um lado presumia a integralidade do repasse, transferindo sempre ao contribuinte dito “de direito” o ônus da prova em contrário, por outro reconhecia, como consequência, a legitimidade ativa *ad causam* ao contribuinte “de fato”, que poderia exercer, em nome próprio, todos os direitos inerentes a quem fosse parte da relação jurídica tributária (MAIA; MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 67).

Entretanto, o STJ passou a se posicionar no sentido de que o contribuinte “de fato” não poderia questionar em juízo aspectos dessa relação, por não possuir relação com o fisco, com exceção dos consumidores de energia elétrica, considerados figuras próximas a contribuintes “de direito”. Dessa forma tem-se que “aos contribuintes de direito exige-se o ônus da prova – que, à luz do art. 333, I, do CPC, deveria ser da Fazenda ré – da inocorrência

de repasse ao consumidor final, o qual, por sua vez, tampouco pode questionar a cobrança em nome próprio” (MAIA; MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 68).

Machado (2013, p. 191) advoga no sentido de que o contribuinte de direito deveria, sim, ter legitimidade à restituição do tributo indireto pago indevidamente. Afinal, se não se entender dessa forma, haja vista ter procedido à transferência do ônus a terceiro, esse último deveria ter legitimidade, sob pena de termos condagrada, em termos absolutos, que o tributo indireto não se restitui, ainda que pago indevidamente.

Uma boa solução, já sugerida por inúmeros estudiosos, seria conferir ao contribuinte de direito plena legitimidade para questionar os aspectos dessa relação jurídica tributária, permitindo ao contribuinte de fato questionar no plano cível, o preço cobrado pelo contribuinte de direito que houver recebido a restituição (MAIA; MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 69), mantendo-se, pois, duas relações jurídicas distintas.

4.7 Cidadania fiscal, contribuições sociais e orçamento

A cada vez maior importância das contribuições, as quais representam significativa parcela da arrecadação brasileira e ainda apresentam a característica de não demandar o repasse para outros entes da federação, pode ensejar, diferentemente do que ocorre com os tributos indiretos, a efetivação da cidadania fiscal, tendo em vista que essa espécie tributária, por ter destinação específica, permite um maior controle dos recursos delas provenientes.

Diferentemente do que ocorre com os impostos, os quais não tem a destinação de sua arrecadação vinculada, as contribuições permitem um maior controle do que é arrecadado, facilitando uma organização orçamentária e uma fiscalização, inclusive por parte da população, através do exercício da cidadania fiscal.

Isso porque se percebe que o verdadeiro exercício da cidadania fiscal apenas se concretiza com o acesso pela população a informações sobre as formas de arrecadação de receitas, sua destinação e sobre os gastos públicos de forma geral.

Ademais, acaba-se por ter uma maior legitimidade em uma espécie tributária que iniba os desvios de recursos e que seja mais transparente quanto ao destino de sua arrecadação, a qual já é pré-determinada, salvo excepcionais desvinculações.

A cidadania fiscal, no entanto, só será efetiva quando se entender a tributação como uma das principais formas de arrecadação de recursos para o Estado, motivo pelo qual esta atividade se mostra imprescindível para a manutenção da máquina estatal e para fomentar o alcance dos objetivos previstos no texto constitucional.

Uma vez que a efetivação dos direitos, principalmente os de caráter social, relaciona-se com os custos que estes têm para sua concretização, e tendo em vista que o Estado depende de recursos econômicos obtidos junto aos particulares, o orçamento é o principal instrumento de concretização das políticas públicas, tendo o Estado por finalidade arrecadar recursos para a busca das previsões constitucionais. Pode-se ainda dizer, sob a ótica da teoria dos custos dos direitos, que só há direito onde há fluxo orçamentário compatível e suficiente para seu atendimento (GALDINO, 2005, *passim*).

No entanto, por serem os recursos finitos, ao passo que os anseios sociais são infundáveis e de alto custo, faz-se necessário o controle e organização desses recursos para garantir sua eficiência, escolhendo onde devem ser gastos os normalmente insuficientes recursos. Dessarte, o gestor tem de, em situações de corte orçamentário, fazer escolhas ditas trágicas, optando por determinadas políticas públicas em detrimento de outras. Deve-se avaliar, pois, qual o conteúdo mínimo que pode ser exigido do Estado no que concerne à concretização dos direitos sociais, já que não é possível atender a todos os anseios sociais.

A viabilidade financeira talvez seja o mais importante fator a ser observado, tendo em vista que sem recursos é impossível efetivar qualquer direito, sejam individuais ou coletivos (GALDINO, 2005, *passim*). Por isso, a análise da questão orçamentária, bem como estudos prévios para a elaboração dos orçamentos, são indispensáveis.

Nesse contexto, é imprescindível a conscientização da sociedade quanto à importância da fiscalização e da análise dos orçamentos, não podendo mais a sociedade se limitar a simplesmente repassar os recursos para o Fisco, devendo estar atenta ao controle dos gastos públicos. Afinal, “aceitar a função social do tributo e o destino de sua arrecadação já é definir de antemão que a destinação dos tributos deve atender aos interesses sociais” (CAVALCANTE, 2006, p. 72).

Por fim, destaque-se que é preciso também uma maior participação popular no processo de concretização dos direitos fundamentais sociais. Essa participação pode ocorrer tanto pela fiscalização da atuação estatal, principalmente quanto à aplicação dos recursos públicos, por meio do exercício de uma cidadania fiscal, bem como pelo próprio cumprimento

dos deveres de cidadão-contribuinte, uma vez que somente há direitos na medida em que o Estado recolhe recursos para concretizá-los.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A maior facilidade de acesso às informações, ocasionada pela revolução tecnológica, é instrumento capaz de desenvolver a cidadania fiscal, ensejando o controle por parte da população da arrecadação tributária. Esse maior acesso já tem produzido, dentre diversos efeitos, uma evolução no pensamento da sociedade, a qual indaga, por exemplo, sobre a necessidade de pagar tributos, o que é ainda mais afluído em países como o Brasil, em que a carga tributária parece ser demasiadamente pesada para a precariedade do serviço público. Ressalte-se, porém, que a tarefa de conscientização encontra como óbices a inércia da população quanto a assuntos políticos e fiscais, motivo pelo qual o incentivo à criação da cultura da cidadania fiscal é imprescindível para que, a menos a longo prazo, a população brasileira possa adquirir consciência de buscar e acessar essas informações, praticando atos de cidadania fiscal.

O papel dos cidadãos é, pois, de extrema importância dentro do contexto de democracia participativa, a qual exige uma participação politicamente ativa dos membros da sociedade. Uma dessas formas de participação concerne à fiscalização e à cobrança da correta aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado mediante a atividade tributária.

O conceito de cidadania, no entanto, por se tratar de elemento histórico, vem sofrendo inúmeras modificações, sendo remodelado e adquirindo novos sentidos ao longo dos séculos. Não podemos comparar o conceito de cidadão que vigora atualmente com aquele desenvolvido na Antiguidade, notadamente porque a cidadania desenvolvida nas cidades-estado tinha seu conceito baseado na exclusão: eram poucos os que possuíam o *status* de cidadão, diferentemente do conceito atual, em que se entende como dotados de cidadania uma maioria.

A evolução do conceito de cidadania nos remete a uma de suas mais recentes concepções, qual seja, a ideia de cidadania solidária. O sentimento de pertença a uma coletividade desperta nos membros daquele agrupamento a noção de solidariedade. Os cidadãos, conscientes do dever de serem solidários, despertam ainda a consciência de outro dever eminentemente relacionado àquele, qual seja, o dever de pagar impostos para contribuir com o bem comum.

O dever de contribuir através da tributação deve ser acompanhado pela fiscalização da aplicação desses recursos. Para a contínua evolução da concepção de cidadania,

notadamente no seu aspecto de cidadania solidária, imprescindíveis são os projetos de educação fiscal e de incentivo à fiscalização. Caso não haja fiscalização, pode não haver retorno para a sociedade do montante por ela destinado à tributação. Cômicos de seus direitos, mas também de seus deveres, a partir da consciência fiscal não apenas da função social dos tributos, mas da imprescindibilidade de sua correta destinação, o ciclo solidário pode então se formar, através do financiamento da máquina estatal pela correta aplicação dos tributos dos membros da sociedade, para que esses recursos retornem sob a forma de direitos e de bem-estar para a coletividade, permitindo a diminuição das desigualdades e a permeação da solidariedade por aqueles que, após a redistribuição, passem a ter capacidade contributiva.

No contexto da cidadania solidária, deve-se destacar o que parece ser uma vertente consequente dessa nova visão, qual seja, a cidadania fiscal. Percebe-se que o verdadeiro exercício da cidadania fiscal apenas se concretiza com o acesso pela população a informações sobre as formas de arrecadação de receitas, sua destinação e sobre os gastos públicos de forma geral.

A noção de cidadania e a participação popular na política ainda são muito incipientes no Brasil, e o mesmo ocorre com a cidadania fiscal e com o conhecimento dos aspectos mais básicos do sistema tributário. No caso da tributação brasileira, as informações são tão incipientes que muitos contribuintes só notam a atividade do Fisco quando da cobrança de certos impostos mais visíveis, como o Imposto de Renda e o Imposto sobre Propriedade Veicular, por exemplo. Ou seja, os impostos que mais provocam revolta nos contribuintes são os mais justos, uma vez que diretos e pessoais.

A “preferência” do Estado Fiscal, no entanto, é pela tributação sobre o consumo e esse é fator que persiste há muito, justificando-se não somente pela evolução do comércio ao longo dos séculos, mas também por ser uma forma mais estável de tributação e por seu aspecto indireto. O caráter velado e a regressividade da tributação indireta vêm se mostrando caracteres positivos do ponto de vista do Estado.

Nota-se que, com o caráter velado da tributação indireta, decorrente do montante embutido no preço dos produtos ou serviços, e em razão do repasse econômico, sendo o encargo suportado pelo contribuinte de fato através do pagamento de um preço mais elevado, surge, como bem denominou Aliomar Baleeiro, o fenômeno da anestesia fiscal, ou seja, um sentimento de resignação tanto por parte dos contribuintes *de iure*, pela ilusão de que conseguem “repassar” nos preços o ônus correspondente ao consumidor final, tanto pelo

contribuinte de fato, o qual não percebe que os tributos estão “embutidos” no preço pago.

Dessarte, percebe-se que com a tributação indireta, os cidadãos contribuintes, em sua grande maioria, não sabem da existência desses ou, ainda que tenham conhecimento da incidência, não têm conhecimento ao certo da porcentagem do preço que é relativa à tributação.

Por outro lado, destaque-se que, se a tributação indireta representa um óbice à efetivação da cidadania fiscal, há mecanismos capazes de mitigar esse sentimento de anestesia fiscal e incentivar a consciência da tributação. Destaque-se que, em razão do caráter velado dos tributos indiretos, o constituinte visualizou a necessidade de criação de lei que determinasse medidas para o esclarecimento dos consumidores acerca desses tributos. Após 25 anos, finalmente houve a publicação de tal instrumento normativo.

É notável, pois, a importância da lei 12.741/13, a qual prevê a discriminação dos impostos e contribuições incidentes sobre as operações de consumo e prestação de serviços, para a consolidação de uma maior transparência tributária e para a efetivação da cidadania fiscal, uma vez que se permite aos cidadãos-contribuintes o real conhecimento sobre a alta carga tributária incidente nas vendas, o que poderá retirá-los do estado de inércia, revoltando-se contra a pesada tributação, bem como exigindo uma melhor aplicação desses tributos para a manutenção da máquina estatal.

Essa inovação legislativa tem o potencial de provocar diversos reflexos sociais e jurídicos, tendo em vista que permitirá maior conhecimento por parte da população acerca do pagamento de tributos e, principalmente, poderá ensejar que os cidadãos-contribuintes se livrem do estado de “anestesia fiscal” em que se encontram, passando a reivindicar uma redução da carga tributária incidente sobre o consumo, bem como uma maior transparência também na destinação dos recursos.

Ocorre, no entanto, que, após um ano de efetiva aplicação da lei, esta ainda não teve a eficácia social que se esperava. Desde junho de 2014, após o prazo de prorrogação conferido pela Medida Provisória, os órgãos de fiscalização já podem aferir o cumprimento da determinação legal pelos estabelecimentos comerciais, e desde o início de 2015 as penalidades já podem ser aplicadas, o que vem ensejando uma considerável obediência do comércio e dos prestadores de serviço, sem, no entanto, terem sido despertadas consideráveis mudanças nos brasileiros.

A maior parte dos estabelecimentos comerciais cumpre a determinação de

discriminação dos tributos incidentes sobre as operações de compra e venda e de prestações de serviços nas notas fiscais ou em outros meios próprios, no entanto, o que se observa, é que o cumprimento ainda é feito de forma muito aquém do desejável para que os cidadãos-contribuintes possam sair da situação de anestesia fiscal. Mesmo com argumentos referentes à complexidade do sistema tributário brasileiro e à falta de regulamentação da retrocitada lei, sua aplicação por parte dos comerciantes não se mostrou tão difícil.

A discriminação dos tributos está ocorrendo, mas o fato de não se especificar o montante referente a cada produto, bem como não se especificar o valor em reais pago a título de tributação, torna a lei bem menos eficaz do que se esperava. A própria ausência de determinação legal quanto à apresentação do montante de tributos em valores monetários prejudica o despertar de mudanças no pensamento da sociedade. A lei apenas exige que o montante seja divulgado em valor monetário caso a alíquota do tributo seja específica, facultando nos demais casos que a apresentação ocorra apenas em termos percentuais. É inegável, porém, que o impacto seria muito maior se sempre houvesse a divulgação dos valores absolutos, em Reais.

Com a ineficácia da lei até o momento, observou-se que a solução para o estado de anestesia fiscal em que permanece a maior parte dos cidadãos pode ser encontrada em outros projetos que visam informar e conscientizar a sociedade acerca do fenômeno da tributação. Nesse contexto, destacam-se os projetos de educação fiscal realizados pelos Fisco estadual e federal, alguns sítios eletrônicos e aplicativos com informações sobre a carga tributária, além de campanhas de conscientização feitas pela sociedade civil, com o intuito de estimular o exercício da cidadania fiscal.

A cidadania fiscal demonstra, pois, sua importância como forma de participação popular na democracia, estimulando o controle social. Essa ideia de cidadania só será consolidada com a reivindicação ao Poder Público de direitos e garantias presentes na nossa Constituição, com o cumprimento de deveres e com a participação ativa da tomada de decisões. Nota-se que o mundo digitalizado proporciona, através da Internet e de outros meios de comunicação, que se efetivem meios de controle social antes inimagináveis, como, por exemplo, os portais de transparência. Destarte, o acesso à informação inibe desvios dos recursos arrecadados, ensejando gestões mais responsáveis.

Em suma, a efetivação da cidadania fiscal é imprescindível. Esse conceito, no entanto, deve ser visto em uma dupla vertente, a qual engloba tanto o conhecimento da

fundamentação e da função dos tributos quanto a informação sobre a importância do controle da aplicação dos recursos públicos. O pagamento de tributos é um dever dos cidadãos, uma vez que o Estado necessita de recursos para funcionar. O que se deve ter em mente é a necessidade de participação do povo no controle das receitas tributárias, analisando o efetivo destino dos impostos pagos, bem como fornecendo subsídios para que os cidadãos entendam a importância dos tributos para o custeio dos serviços estatais em prol da sociedade.

O exercício da cidadania fiscal, pois, em que a tributação seja acompanhada de um controle da destinação dos recursos públicos, pode proporcionar uma sociedade com cidadãos prósperos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

APLICATIVO mostra imposto embutido nos produtos. **Diário do Nordeste**. Fortaleza, 07 abr 2013. Disponível em: <<http://diariodonordeste.globo.com/materia.asp?codigo=1251560>>. Acesso em: 10 jan. 2014.

ARENDT, Hannah. **A condição humana**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010.

_____. **Origens do totalitarismo: antissemitismo, imperialismo, totalitarismo**. São Paulo: Companhia de bolso, 2012.

ARGENTINA. Constituição (1994). **Constitución Nacional de la República Argentina**. Disponível em: <<http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Argentina/argen94.html>>. Acesso em 23 abr. 2014.

ARISTÓTELES. **Política**. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1985.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

ATKINSON, A. B. Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy. **The Canadian Journal Of Economics**, v. 10, n. 04, p.590-606, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARBOSA, Alice. **Cidadania fiscal**. Curitiba: Juruá, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: por um direito constituicional de luta e resistência, por uma repolitização de legitimidade**. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Curso de direito constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de out. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 set. 2013.

_____. **Código de Defesa do Consumidor. Lei n. 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>. Acesso em: 25 nov. 2013.

_____. **Lei de Acesso à Informação. Lei n. 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de

janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 25 nov. 2013.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 nov. 2013.

_____. **Lei n. 12.741**, de 08 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 nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm>. Acesso em: 15 mar. 2013.

_____. **Medida Provisória n. 649**, de 05 de junho de 2014. Altera a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor quanto à carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Mpv/mpv649.htm>. Acesso em 20 ago. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 35**, de 27 de janeiro de 1998. Cria o Grupo de Trabalho Educação Tributária. Disponível: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnef/legislacao/portarias>. Acesso em: 20 ago. 2015.

_____. Ministério da Educação. **Parâmetros Curriculares Nacionais**. Documento introdutório. Secretária de Educação Fundamental. Brasília, 1998.

_____. **Projeto de Lei n. 1.427**, de 2007. 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 nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 – Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=358066>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

_____. **Decreto n. 8.624**, de 2014. Regulamenta a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor quanto à carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Decreto/D8264.htm>. Acesso em 08 mar 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AGA nº 452.588/SP. Brasília, DF, 2004. **Diário de Justiça**. Brasília, 05 abr. 2004. p. 205.

_____. Superior Tribunal de Justiça, 1ª T.. AgRg no Ag nº 692.583/RJ. Brasília, DF, 11 de janeiro de 2005. **Diário de Justiça**. Brasília, 14 nov. 2005. p. 205.

_____. Câmara dos Deputados. **Discurso de Ulysses Guimarães na cerimônia de**

promulgação da Constituição Federal de 1988, em 05 out. 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/destaque-de-materias/constituente-1987-1988/pdf/Ulysses%20Guimaraes%20-%20DISCURSO%20%20REVISADO.pdf>>. Acesso em: 30 set. 2014.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Cidadania e res publica: a emergência dos direitos republicanos. **Revista de Filosofia Política**. V. 01, p. 99-144, 1997.

BUFFON, Marciano. Cidadania fiscal: o dever fundamental de pagar tributos e os direitos fundamentais In: TORRES NETO, Argemiro; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coord.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR; Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal da (Org.). **15 anos do programa de educação fiscal do Estado do Ceará: Memórias e perspectivas**. Fortaleza: Edições Fundação Sintaf, 2014. p. 166-187.

BUJANDA, Fernando Sainz de. Teoría de la educación tributaria. **Revista de la facultad de derecho de la Universidad de Madrid**, Madri: FDUM, v. 9, n. 24, p. 1-152, 1967.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada, comentada**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 7. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 117, p. 7-20, dez. 2012.

CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y garantías constitucionales del contribuyente**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Dos tributos para as finanças públicas: ampliação do foco. **Revista NOMOS**, v. 25, p. 67-78, jan./dez. 2006.

_____. Programa de educação fiscal no Brasil: enfatizar o gasto público. In: TORRES NETO, Argemiro; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coord.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR; Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal da (Org.). **15 anos do programa de educação fiscal do Estado do Ceará: Memórias e perspectivas**. Fortaleza: Edições Fundação Sintaf, 2014. p. 20-30.

_____; CAMURÇA, Eulália. Cidadania fiscal: o direito à informação fiscal no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 20, v. 104, p. 33-52, maio/jun. 2012.

CHAGAS JUNIOR, Francisco Ferreira. Incongruências da política tributária no Brasil e o seu contributo para a crise de relação da tributação. In: TORRES NETO, Argemiro; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coord.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR; Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal da (Org.). **15 anos do programa de educação fiscal do Estado do Ceará: Memórias e perspectivas**. Fortaleza: Edições Fundação Sintaf, 2014. p. 132-150.

CINTRA, Carlos César Sousa. A tributação indireta no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 98-142.

CISNE, José Joaquim Neto. **Administração tributária e democracia participativa: proposta de cidadania fiscal**. Sobral: Ed. UVA, 2002.

CNOSSEN, Sijbren. VATs in CEE countries: a survey and analysis. **Economist**, v. 146, n. 02, p.227-255, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação Indireta e Regressividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 396-400.

COMENTÁRIOS à lei 12.741/12. **Procon/SC**. Florianópolis, 2013. Disponível em: <<http://www.procon.sc.gov.br/index.php/noticias/376-comentarios-a-lei-127412012>>. Acesso em 26 nov 2014.

COSTA, Alcides Jorge. Histórico da tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 43-101.

CRUZ, Lindalva Costa da; AMORIM, Rosendo Freitas de. Educação e seu Papel Transformador. In: VIDAL, Eloísa Maia (Org.). **Educação fiscal e cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010. p. 07- 21.

ESAF. **Programa Nacional de Educação Fiscal**. Brasília: GEF, 2015. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnef/publicacoes/documento-base-pnef>. Acesso em 13 fev 2015.

ESTABELECEMENTOS aptos a informar os tributos na nota. **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário**. São Paulo, 05 jul 2013. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1054/Lei-12-741-Estabelecimentos-aptos-a-informar-os-tributos-na-nota>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

FAUSTO, Boris. História do Brasil. 12 ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2004

FAVEIRO, Vítor. **O estatuto do contribuinte: A pessoa do contribuinte no estado social de direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FUNARI, Pedro Paulo. A cidadania entre os romanos. In: PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs). **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2005.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: Direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GOMES, Lucivanda Serpa. O Estado Constitucional. In: VIDAL, Eloísa Maia (Org.). **Educação fiscal e cidadania**. Fortaleza: Demócrito Rocha, 2010. p. 59-75.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

GUARINELLO, Norberto Luiz. Cidades-estado na antiguidade clássica. In: PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs). **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2005. p. 29-47.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 10. ed. São Paulo: Ridel, 2007.

GUTMANN, Daniel. Do direito à filosofia do tributo. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 27-39.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997. Tradução Gilmar Ferreira Mendes.

HERKENHOFF, João Batista. **Como funciona a cidadania**. Manaus: Editora Valer, 2000.

_____. **Abc da cidadania**. 3 ed. Vitória: PMV, 2007.

JUCÁ, Francisco Pedro. Fundamentos da obrigação tributária: Algumas reflexões. In: AMADIO, Italo. **Elementos de direito tributário**: homenagem ao prof. Dejalma de Campos. São Paulo: Rideel, 2007. p. 47-53.

KARNAL, Leandro. Estados Unidos, liberdade e cidadania. In: PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs). **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2005. p. 135-157.

KRUGMAN, Paul. **A desintegração americana**. Tradução de Renato Bittencourt. Rio de Janeiro: Record, 2006.

LEI não funciona no primeiro dia. **O Povo**. Fortaleza, 11 jun 2013. Disponível em: <<http://www.opovo.com.br/app/opovo/economia/2013/06/11/noticiasjornaleconomia,3072316/lei-nao-funciona-no-primeiro-dia.shtml>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. A cidadania na Constituição Federal brasileira de 1988. In: BONAVIDES, Paulo; LIMA, Francisco Gérson Marques de; BEDÊ, Fayga Silveira (coord.). **Constituição e democracia**: estudos em homenagem ao professor J.J. Canotilho. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 21-34.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 181-211.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto**: Incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Ética nas relações tributárias. In: TORRES NETO, Argemiro; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coord.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR; Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal da (Org.). **15 anos do programa de educação fiscal do Estado do Ceará: Memórias e perspectivas**. Fortaleza: Edições Fundação Sintaf, 2014. p. 31-46.

_____. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 212-242.

MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. Acesso à informação e cidadania fiscal. In: TAVARES NETO, José Querino; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (coord.). **Direito Tributário II**. Florianópolis: FUNJAB, 2013, p. 10-24.

_____; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Cidadania fiscal e tributação indireta: falta de transparência e dificuldade no acesso à justiça. In: BASSO, Ana Paula; MURTA, Antonio Carlos Diniz; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (coord.). **Direito Tributário I**. Florianópolis: FUNJAB, 2014, p. 53-73.

_____; AGUIAR, Ana Cecília Bezerra de. Cidadania fiscal e novas mídias. In: TORRES NETO, Argemiro; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coord.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR; Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal da (Org.). **15 anos do programa de educação fiscal do Estado do Ceará: Memórias e perspectivas**. Fortaleza: Edições Fundação Sintaf, 2014. p. 301-313.

MARSHALL, T. H. **Cidadania e classe social**. Brasília: Senado Federal; Centro de Estudos Estratégicos, Ministério da Ciência e Tecnologia, 2002.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de derechos fundamentales: teoría general**. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, 1999.

MELO, Alisson José Maia. Novas reflexões sobre a tributação indireta no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 98-142.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MILL, John Stuart. **Principles of political economy, with some of their applications to social philosophy**, 1872.

MOURA, Camila Vieira Nunes; MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. A interpretação aberta e pluralista de Peter Häberle na CRFB/88. In: AGUIAR, Ana Cecília Bezerra de; ARAUJO, Fernanda Castelo Branco; SALES, Tainah Simões (Org.). **Direito Constitucional: 25 anos da Constituição Federal de 1988**. Fortaleza: Expressão, 2014, p. 170-188.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007.

NALINI, José Renato. Justiça e cidadania. In: PINSKY, Jaime (org.). **Práticas de cidadania**. São Paulo: Contexto, 2004.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. 2. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2008.

ODALIA, Nilo. A liberdade como meta coletiva. In: PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs). **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2005.

OLIVEIRA, Luiz Carlos Diógenes de. **Da cidadania fiscal à cidadania cultural: teoria da educação fiscal**. Fortaleza, UNIFOR, 2012, 142p. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional). Universidade de Fortaleza, 2012.

PAULA, Víctor Augusto Lima de; MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. Epistemologia jurídica e seleção natural dos direitos fundamentais. In: GUERRA FILHO, Willis Santiago; ADEODATO; João Maurício Leitão; GONZAGA, Alvaro de Azevedo (org.). **Filosofia do Direito II**. Florianópolis: FUNJAB, 2013, v. II, p. 333-349.

PESSOA, Gabriela; SALES, Tainah. Os impactos negativos da tributação indireta para o contribuinte. **Anais do XXII Encontro de Pós-Graduação e Pesquisa da Universidade de Fortaleza (UNIFOR)**, 22 e 26 de outubro de 2012.

PINSKY, Jaime. Introdução. In: PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs). **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2005. p. 9-13.

RIVILLAS, Borja Días; VILARDEBÓ, Andréa; MOTA, Luiza Ondina Santos. Educação fiscal no Brasil e no mundo. In: VIDAL, Eloísa Maia (Org.). **Educação fiscal e cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010. p. 23-39.

SARLET. Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 8. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SAUSGRUBER, Rupert; TYRAN, Jean-Robert. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public Choice**, vol. 122, n.1/2, p. 39-68, Jan 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SELIGMAN, Edwin R. A. On the shifting and incidence of taxation. **Publications of the American Economic Association**, vol. 7, n. 2/3, p. 7-191, Mar./Maio 1892.

SILVA, Imaculada Maria Vidal da. **Programa de educação fiscal e escola: caminhos e descaminhos na construção da cidadania**. Fortaleza, UECE, 2007. 147p. Dissertação (Mestrado profissional em planejamento de políticas públicas). Universidade Estadual do Ceará, 2007.

_____. Reflexões conceituais e práticas do programa estadual de educação fiscal no Ceará. In: TORRES NETO, Argemiro; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coord.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR; Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal da (Org.). **15 anos do programa de educação fiscal do Estado do Ceará: Memórias e perspectivas**. Fortaleza: Edições Fundação Sintaf, 2014. p. 47-62.

SINPROFAZ. **Campanha**. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/saiba-mais-campanha>>. Acesso em 10 jan. 2014.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Carlisle: Pennsylvania State University, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Análise e perspectivas do sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Coord.). **O direito tributário no Brasil: Reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 35-47.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

URUGUAI. Constituição (1967). **Constitución Política de la República Oriental del Uruguay de 1967**. Disponível em: <<http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Uruguay/uruguay04.html>>. Acesso em: 23 abr. 2014.

VASQUES, Sérgio. **Origem e finalidades dos impostos especiais de consumo**. Disponível em: <http://www.sergiovasques.com/xms/files/Artigos/Accises/Origem_e_Finalidades_dos_IEC.pdf>. Acesso em: 03 set. 2013.

VIEIRA, Lina Maria. A função social do tributo. In: VIDAL, Eloísa Maia (Org.). **Educação fiscal e cidadania**. Fortaleza: Demócrito Rocha, 2010. p. 144-148.

WATRIN, Christoph; ULLMANN, Robert. Comparing Direct and Indirect Taxation: The Influence of Framing on Tax Compliance. **The European Journal of Comparative Economics**, vol. 5, n. 1, p. 33-56, 2008.